DIE RECHTLICHE BEDEUTUNG DER JAHRESFRISTEN BEI STEUERRECHTLICHEN ERSTATTUNGS-und VERGÜTUNGS-ANSPRÜCHEN

DISSERTATION

zur Erlangung des Doktorgrades
der Juristischen Fakultät
der Georg-August-Universität zu Göttingen

vorgelegt von

Hans-Heinrich Walbaum
aus Hildesheim

1964

Göttingen 1965

Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41544314_0001

Druck und Schreibsatz: Andreas Funke, Offsetdruck,
Göttingen, Paulinerstraße 13

DIE RECHTLICHE BEDEUTUNG DER JAHRESFRISTEN BEI STEUERRECHTLICHEN ERSTATTUNGS-und VERGÜTUNGS-ANSPRÜCHEN

DISSERTATION

zur Erlangung des Doktorgrades
der Juristischen Fakultät
der Georg-August-Universität zu Göttingen

vorgelegt von

Hans-Heinrich Walbaum
aus Hildesheim

Göttingen 1965

R. UNIV.
BIBLIOTHEEK
LEIDEN

Berichterstatter : Professor Dr. Riewald

Mitberichterstatter: Professor Dr. Köttgen

Tag der mündlichen Prüfung: 17. 11. 1964

Inhaltsverzeichnis

		Seite
	Literaturverzeichnis	VII
	Abkürzungsverzeichnis	XXIX
	Einleitung	1
	ERSTER ABSCHNITT	
	Beginn der Fristen	5
A	Beginn der Fristen bei den Erstattungsansprüchen	5
	I. Objektive Voraussetzung für den Fristbeginn	5
	II. Subjektive Voraussetzung für den Fristbeginn	11
	1. Stellungnahme von Rechtsprechung und Schrifttum	11
	2. Stellungnahme des Verfassers	13
	a) Bedeutung des Ausdrucks "Tragweite der Ereignisse"	13
	b) Ist die Aufstellung des subjektiven Erfordernisses durch die Rechtsprechung materiell gerechtfertigt ?	15
	aa) Ergibt sich die Abhängigkeit des Fristbeginnes von dem subjektiven Erfordernis aus Art. 19 Abs. 4 GG ?	15
	bb) Vereinbarkeit der Fristbestimmungen mit allgemeinen rechtsstaatlichen Grundsätzen	17
	c) Zulässigkeit der Auslegung der Fristbestimmungen gegen ihren Wortlaut	25
	III. Zusammenfassung	30
	IV. Ist die Verschiebung des Fristbeginns Gewohnheitsrecht geworden ?	31
B	Beginn der Frist bei den Vergütungsansprüchen	33
	I. Objektive Voraussetzung für den Fristbeginn	33
	II. Subjektive Voraussetzung für den Fristbeginn	35
C	Hinausschiebung des Fristbeginns wegen eines durch die Finanzbehörden verursachten Rechtsirrtums ?	36
	I. Stellungnahme der Rechtsprechung	37
	II. Stellungnahme des Verfassers - Ergebnis -	39

ZWEITER ABSCHNITT

Fristwahrung 47

A. Geltendmachung der Ansprüche 47

B. Fristwahrung durch Geltendmachung bis Fristablauf 48

C. Anerkennung des Erstattungsanspruchs durch das Finanzamt 50

D. Antragstellung vor Fristbeginn 53

DRITTER ABSCHNITT

Nachsichtgewährung bei Versäumung der Antragsfristen für die Erstattungs- und Vergütungsansprüche 54

A. Das Institut der Nachsicht 54

I. Das Wesen der Nachsicht 54

II. Nachsichtfähige Fristen 55

B. Geschichtlicher Überblick über die Nachsichtgewährung bei Versäumung der Antragsfrist für Vergütungsanträge 57

C. Nachsichtgewährung bei Versäumung der Antragsfrist für Erstattungsansprüche ? 61

I. Der Wortlaut des § 86 AO 61

II. Rechtscharakter der Frist bei den Erstattungsansprüchen 63

1. Die Frist bei den Freistellungs- und Erstattungsansprüchen 65

a) Ist die Frist eine Ausschlußfrist ? 65

b) Ist der Antrag rechtsmittelähnlich ? 71

aa) Wesen des Rechtsmittels und des rechtsmittelähnlichen Antrages 71

bb) Subsumtion 72

Seite

c) Möglichkeit der Nachsichtgewährung 72
2. Die Frist bei den reinen Erstattungsansprüchen 73
a) Ist die Frist eine Ausschlußfrist? 73
b) Möglichkeit der Nachsichtgewährung 76

VIERTER ABSCHNITT

Das Erlöschen der Ansprüche 78

A. Erlöschensgründe 78
B. Bedeutung des Erlöschens 78

I. Darf das Finanzamt den Vergütungsanspruch nach seinem Erlöschen erfüllen? 79
1. Bedeutung des Grundsatzes der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung 81
a) Allgemeine Inhaltsbestimmung 81
b) Inhaltsbestimmung im Hinblick auf das Steuerrecht 83
2. Ergebnis 84
II. Darf das Finanzamt den Freistellungs- und Erstattungsanspruch nach seinem Erlöschen erfüllen? 84
1. Gibt es neben dem in den Steuergesetzen normierten einen allgemeinen Erstattungsanspruch, der als Grundlage für eine Zahlung dienen kann? 85
2. Ergebnis 87
III. Darf das Finanzamt den reinen Erstattungsanspruch nach Erlöschen noch erfüllen? 87
1. Wirkung der Verjährungsfrist 88
2. Ergebnis 88
IV. Ausnahmen vom Leistungsverbot 89
V. Aufrechnung nach Erlöschen des reinen Erstattungsanspruchs 92
1. Aufrechnung durch den Steuerpflichtigen 92
2. Aufrechnung durch das Finanzamt 96

FÜNFTER ABSCHNITT

Verfassungsmäßigkeit des Erlöschens der reinen Erstattungsansprüche 98

A. Fällt der reine Erstattungsanspruch unter den Schutz des Art. 14 GG ? 98

I. Rechtliche Klassifizierung des reinen Erstattungsanspruchs 98

II. Der Eigentumsbegriff des Art. 14 GG 99

III. Subsumtion 102

B. Liegt eine Enteignung vor ? 103

C. Verfassungsrechtliche Einordnung der Verjährungsanordnung 104

SECHSTER ABSCHNITT

Bemessung und Ausgestaltung der Fristen - Überlegungen de lege ferenda 107

A. Bei der Bemessung der Frist maßgebende Gesichtspunkte 107

B. Bemessung der Fristen für Freistellungs- und Erstattungsansprüche und Vergütungsansprüche 107

C. Bemessung der Frist für reine Erstattungsansprüche 108

I. Kritik der jetzigen Regelung 108

II. Änderungsvorschlag 108

Literaturverzeichnis

v. Altrock	Der Erstattungsanspruch des öffentlichen Rechts, NJW 1954, 1634
Amonn	Gerechtigkeit und Zweckmäßigkeit in der Besteuerung, in: Probleme der öffentlichen Finanzen und der Währung, Festgabe für Eugen Grossmann, Zürich 1949, S.3
Bachof	Begriff und Wesen des sozialen Rechtsstaates, VVDStRL Bd. 12, S. 37
Bäumlin	Die rechtsstaatliche Demokratie, Diss. Bern 1954
Ball	Einführung in das Steuerrecht, 5.Aufl., Mannheim, Berlin, Leipzig 1933
Baltzer	Aufrechnung und sonstiger Ausgleich von Forderungen im Steuerrecht, StW 1955 Sp. 425
Barske	Reichsabgabenordnung, 3.Aufl., Stuttgart 1956, Reihe: Finanz und Steuern, Bd.4
Baumbach-Lauterbach	Zivilprozeßordnung, 27.Aufl., München und Berlin 1963
Becker	Die Reichsabgabenordnung, 6.Aufl., Berlin 1928 Erläuterungen zum Urteil des RFH vom 28.10.36 StW 1936 Nr.534 in: StW 1936 Sp. 1682 Anm.

Becker-Riewald-Koch	Reichsabgabenordnung mit Nebengesetzen - Kommentar, Bd.1, Köln, Berlin, Bonn, München 1963
Bellstedt	Bedürfen Subventionen gesetzlicher Grundlage? - DÖV 1961, 161
Bender	Allgemeines Verwaltungsrecht, 2.Aufl., Freiburg 1956
	Inhalt und Grenzen des Gebots der verfassungskonformen Auslegung, MDR 1959, 441
	Zur Methode der Rechtsfindung bei der Auslegung und Fortbildung gesetzten Rechts, JZ 1957, 593
Berger	Der Steuerprozeß, München und Berlin 1954
Blumenstein	Schweizerisches Steuerrecht Bd.2, Tübingen 1929
	System des Steuerrechts, Zürich 1945
Blunschy	Der Rückerstattungsanspruch im öffentlichen Recht, Diss. Freiburg (Schweiz), 1947
Boehmer	Grundlagen der bürgerlichen Rechtsordnung Buch II, 1. Abt., Tübingen 1951, Buch II, 2. Abt., Tübingen 1952
Boruttau-Klein	Grunderwerbsteuergesetz, 7.Aufl., München und Berlin 1963
Brunner	Gerechtigkeit, Zürich 1943

Bühler	Steuerrecht, Bd.I, Allgemeines Steuerrecht, 2.Aufl. Wiesbaden 1953
	Lehrbuch des Steuerrechts, Berlin 1927
	Anmerkung zum Beschluß des RG vom 17.7.43, ZAkDR 1944, 69
Bühler-Strickrodt	Steuerrecht, 3.Aufl., bearbeitet von G. Strickrodt, Bd.I, 1. Halbband, Wiesbaden 1959 und 2. Halbband, Wiesbaden 1960
Das Bürgerliche Gesetzbuch	Kommentar, herausgegeben von Reichsgerichtsräten und Bundesrichtern, 11.Aufl., I.Bd., 2.Teil, Recht der Schuldverhältnisse, §§ 241 - 432, Berlin 1960
Bullinger	Vertrag und Verwaltungsakt, res publica, Beiträge zum öffentlichen Recht, herausgegeben von Prof.Dr.E. Forsthoff, Bd.9, Stuttgart 1962
Coing	Die juristischen Auslegungsmethoden und die Lehren der allgemeinen Hermeneutik, in: Arbeitsgemeinschaft für Forschung des Landes Nordrhein-Westfalen, Heft 84, Köln und Opladen 1959
Darmstädter	Die Grenzen der Wirksamkeit des Rechtsstaates, Heidelberger Abhandlungen Nr.8, Heidelberg 1930
Dürig	Das Eigentum als Menschenrecht, Zeitschrift für die gesamte Staatswissenschaft, Bd.109, 1953, S.326
	Zurück zum klassischen Enteignungsbegriff, JZ 1954, 4

	Der Staat und die vermögenswerten Berechtigungen seiner Bürger, Festschrift für Willibald Apelt, München und Berlin 1958
Eckhardt	Das Steuerrecht und die Einheit der Rechtsordnung, StbJb. 1961/62, S. 77
Ehrlich	Zum Problem der Erstattungsansprüche aus Rechtsgründen, Verw.Arch. Bd.30 (1925), S.299
Emge	Sicherheit und Gerechtigkeit.-Einzelausgabe, Aus den Abhandlungen der Preuß. Akademie der Wissenschaften, Jahrgang 1940, phil.-hist. Klasse Nr.9, Berlin 1940
Enneccerus-Nipperdey	Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Gesetzbuches, 15.Aufl., Tübingen 1959
Enneccerus-Lehmann	Recht der Schuldverhältnisse, 14.Bearb. Tübingen 1954
Felix	Urteilsanmerkung zum Urteil des BFH vom 1.12.1954, (abgedr. BStBl. 1955,26) BB 1955, 150
Fleiner	Institutionen des Deutschen Verwaltungsrechts, 8.Aufl., Tübingen 1928
Fließbach	Anmerkung zum Urteil des BFH vom 26. 11.52, StW 1953 Nr. 71, in: StW 1953 Sp.419
	Anmerkung zum Urteil des BFH vom 6.10. 54, StW 1955 Nr.16, in: StW 1955 Sp.121

Erläuterungen zum Beschluß des BFH vom 27.10.55, StW 1956 Nr.53, in: StW 1956 Sp.205

Erläuterungen zur Rechtsprechung, StW 1959 Sp.461 ff, spez. Sp. 466: Zum Vorrang der Rechtssicherheit im steuerlichen Verfahrensrecht

Art. 19 Abs. 4 GG im steuergerichtlichen Verfahrensrecht im Rahmen der Rechtsprechung des BFH, StbJb. 1960/61, S. 63

Flick — Verbindliche Auskünfte des Finanzamts, StW 1961, Sp.249

Forsthoff — Lehrbuch des Verwaltungsrechts, 1. Band, Allgemeiner Teil, 8.Aufl., München und Berlin 1961

Zur verfassungsrechtlichen Problematik der Investitionshilfe, BB 1953, 421

Eigentumsschutz öffentlich-rechtlicher Rechtsstellungen, NJW 1955, 1249

Friedländer — Erläuterungen zum Urteil des BFH vom 16.12.55, StW 1956, Nr. 76, in: StW 1956 Sp.217

Erläuterungen zum Urteil des BFH vom 19.12.58, StW 1959 Nr.135, in: StW 1959 Sp.341

Friese — Rechtsmittelbelehrung und die Folgen ihrer Unterlassung, NJW 1954, 660

Friesecke — Nachsicht bei Versäumnis der Antragsfrist für Umsatzsteuervergütungen, StW 1950 Sp. 473

	Welcher Beamte ist für eine verbindliche Auskunft zuständig? - DStZ A 1959, 316
	Bindung an eine Auskunft nach dem Grundsatz von Treu und Glauben, B 60, 275
Friesenhahn	Die rechtsstaatlichen Grundlagen des Verwaltungsrechts, in: Recht, Staat, Wirtschaft, Bd.II (1950), S. 239
Galleiske	Zum Problem der Billigkeit im Steuerrecht, StW 1957 Sp. 635
Gast	Verjährung, FR 1962, 230
George	Nachsichtgewährung bei Fristversäumnis, in: Neues Steuerrecht von A bis Z, Nr.23 A 1960, vom 5.12.1960
Giacometti	Allgemeine Lehren des rechtsstaatlichen Verwaltungsrechts, 1.Bd., Zürich 1960
v. Gierke, Otto	Deutsches Privatrecht, Bd.3, Schuldrecht, München und Leipzig 1917
Giese	Allgemeines Verwaltungsrecht, 3.Aufl., Tübingen 1952
Giese-Schunck	Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, 5.Aufl., Frankfurt 1960
Giese-Plath	Reichsabgabenordnung und Steuersäumnisgesetz, Frankfurt 1962
Gollasch	Die öffentliche Verwaltung im Spannungsfeld der Gegenwart, Göttingen 1960

Grawein	Verjährung und gesetzliche Befristung, Leipzig 1880
Hamann	Das Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, 2.Aufl., Berlin, Neuwied, Darmstadt 1961
Hartz	Die Auslegung von Steuergesetzen, Herne 1957
	Sittlichkeit, Rechtssicherheit und Gewaltenteilung als Elemente des Rechtsstaats, StbJb. 1958/59, S.31
Hatschek	Lehrbuch des deutschen und preußischen Verwaltungsrechts, 7. und 8. Aufl., herausgegeben von Paul Kurtzig, Leipzig 1931
Haueisen	Erstattungsansprüche im öffentlichen Recht, NJW 1954, 977 und NJW 1955, 212
	Die Bedeutung von Zusagen im Verwaltungsrecht, NJW 1961, 1902
Heinlein	Steuerliche Ausschlußfristen und Nachsichtgewährung, FR 1954, 498
Hensel	Steuerrecht, 3.Aufl., Berlin 1933
Hesse	Der Gleichheitsgrundsatz im Staatsrecht, AöR n.F. Bd.77, 167
Hessdörfer	Hat das Gesetz seine Würde verloren? - StW 1955 Sp. 681
	Der Rechtsstaat, Stuttgart 1961

Heyden	Die Rücknahme fehlerhafter Erstattungs- und Vergütungsbescheide, StW 1957 Sp. 137
Höhn	Gewohnheitsrecht im Verwaltungsrecht, in: Abhandlungen zum schweizerischen Recht n.F., Heft 340, Bern 1960
Huber	Wirtschaftsverwaltungsrecht, Bd. II, 2.Aufl., Tübingen 1954
Hubernagel	Die bürgerlich-rechtliche Befristung, in: Rechtswissenschaftliche Studien, Heft 75, Berlin 1939
Hübschmann-Hepp-Spitaler-v.Wallis-Lademann-Hartung	AO-Kommentar, 1. - 4.Aufl., Köln 1963
Imboden	Das Gesetz als Garantie rechtsstaatlicher Verwaltung, in: Basler Studien zur Rechtswissenschaft, Heft 38, Basel und Stuttgart 1954
Ipsen	Enteignung und Sozialisierung, VVDStRL Bd.10, S.74
	Urteilsanmerkung zum Urteil des BVerfG in E 2, 380, - JZ 1953, 663
	Gleichheit, in: Neumann-Nipperdey-Scheuner, Die Grundrechte, Bd.II, S. 111, Berlin 1954
	Öffentliche Subventionierung Privater, DVBl. 1956, 498
Jaenke	Rechtssicherheit im Steuerrecht, in: Vom Rechtsschutz im Steuerrecht, herausgegeben von G.Felix, Düsseldorf 1960

Jellinek, G.	System der subjektiven öffentlichen Rechte, 2.Aufl., Tübingen 1905
Jellinek, W.	Verwaltungsrecht, 3.Aufl., Berlin 1928
Jesch	Gesetz und Verwaltung, Tübingen 1961
Jonas	Das Gewohnheitsrecht als Rechtsquelle der Verwaltung, Diss. Göttingen 1934
Just	Die verfassungsrechtliche Problematik des einheitlichen Feststellungsverfahrens nach der Reichsabgabenordnung, Diss. Göttingen 1961
Kaatz	Urteilsanmerkung zum Urteil des BFH vom 6.3.57, FR 1957, 302
	Urteilsanmerkung zum Urteil des BFH vom 1.12.54 (abgedr. BStBl. 1955, 26), FR 1955, 379
Kaegi	Zur Entstehung, Wandlung und Problematik des Gewaltenteilungsprinzipes, Diss. Zürich 1937
	Zur Entwicklung des Schweizerischen Rechtsstaates seit 1948, in: 100 Jahre Schweizerisches Recht, Jubiläumsausgabe der Zeitschrift für Schweizerisches Recht, n.F. Bd. 71, Basel 1952, S. 173
Kaiser	Auslegungsgrundsätze im Steuerrecht, Neuwied, Berlin, Darmstadt 1960

Kalthoener	Probleme aus dem strafprozessualen Recht der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand, in: Neue Kölner Rechtswissenschaftliche Abhandlungen, herausgegeben von der rechtswissenschaftl. Fakultät der Universität Köln, Heft 9, Berlin 1957
Kelsen	Was ist Gerechtigkeit? - Wien 1953
Klein	Bonner Grundgesetz und Rechtsstaat, Zeitschrift für die gesamte Staatswissenschaft, Bd. 106, S. 390
	Tragweite der Generalklausel im Art.19 Abs.4 des Bonner Grundgesetzes, VVDStRL Heft 8, 67
Knauerhase	Nachsicht bei Versäumung der Frist für die Stellung von Anträgen auf Umsatzsteuervergütung, DStZ A 1953, 333
Kniesch	Gesetzmäßigkeit und Rechtmäßigkeit der gesetzesakzessorischen und gesetzesfreien Verwaltung, NJW 1961, 2190
Köttgen	Freiheitsschutz und Wohnungsschutz in ihrem Verhältnis zu Gesetzgebung und Verwaltung, in: Grundrechte und Grundpflichten der Reichsverfassung, Bd.I, Berlin 1929
	Die Organisationsgewalt, VVDStRL Heft 16, S. 154
Koschnik	Die Verjährung im Verwaltungsrecht, Diss. Göttingen 1936
Kruse	Über Gewohnheitsrecht, StW 1959 Sp. 209, bes. Sp. 243, Abschnitt 12

	Zur Anwendung der Grundsätze von Treu und Glauben, StW 1959 Sp. 443
	Anmerkung zum Urteil des BFH vom 5.4.57, BStBl. 60, 318, in: FR 1961, 115
Kühn	Abgabenordnung, 7.Aufl., Stuttgart 1963
Kupsch	Nachsichtgewährung bei Fristversäumnis im Steuerrecht, in: Schriftenreihe des Instituts für Steuerrecht der Universität Köln, herausgegeben von Prof.Dr.A.Spitaler, Bd.15, Düsseldorf 1960
Laforet	Deutsches Verwaltungsrecht, München 1937
Langheineken	Anspruch und Einrede nach dem deutschen Bürgerlichen Gesetzbuch, Leipzig 1903
Larenz	Lehrbuch des Schuldrechts, Allgemeiner Teil, 6.Aufl., München und Berlin 1963
	Methodenlehre der Rechtswissenschaft, Berlin, Göttingen, Heidelberg 1960
Lassar	Der Erstattungsanspruch im Verwaltungs- und Finanzrecht, Berlin 1921
Lehmann	Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Gesetzbuches, 10.Aufl., Berlin 1957
Leibholz	Die Gleichheit vor dem Gesetz und das Bonner Grundgesetz, DVBl.1951, 193
Liebisch	Steuerrecht- und Privatrecht, Köln 1934
Liman-Schwarz	Das Steuerbeitreibungsrecht, 3.Aufl., Köln, München, Berlin, Bonn 1961

Lizius	Erstattungen und Vergütungen, StW 1942 Sp. 817
Löwe-Rosenberg	Die Strafprozeßordnung und das Gerichtsverfassungsgesetz mit Nebengesetzen, Großkommentar, 21.Aufl., Berlin 1963
Maas	Die Verjährung im öffentlichen Rechte, Diss. Kiel 1932
Maaßen	Notwendigkeit einer Rechtsmittelbelehrung bei Ermessensentscheidungen? - FR 1955, 256
	Beachtlichkeit eines Motivirrtums des Steuerpflichtigen nach falscher Auskunft durch das Finanzamt, B 1960, 98
Mallmann	Schranken nichthoheitlicher Verwaltung, VVDStRL Heft 19, S. 165
v. Mangoldt-Klein	Das Bonner Grundgesetz, 2. Aufl., Berlin und Frankfurt 1957
Mattern	Steuerrecht und Steuermoral, StW 1958, Sp. 257
	Gesetzmäßigkeit der Verwaltung und Treu und Glauben, DStZ A 1958, 113
	Gesetzmäßigkeit der Steuerverwaltung und Treu und Glauben, DStZ A 1959, 43
	Treu und Glauben im Steuerrecht, herausgegeben von Dr. W. Hartz, Stuttgart 1958
Maunz	Deutsches Staatsrecht, 11. Aufl., München und Berlin 1962

Maunz-Dürig	Grundgesetz, Lieferung 1 - 7, Bd.I, Art. 1 - 69, München und Berlin 1964
Megow	Erbschaftssteuergesetz, 4.Aufl., Berlin und Frankfurt 1959
Meier-Braneke	Die Anwendbarkeit privatrechtlicher Normen im Verwaltungsrecht, AöR n.F. Bd. 11, 230
Menger	Der Begriff des sozialen Rechtsstaates im Bonner Grundgesetz, in: Recht und Staat in Geschichte und Gegenwart, Bd. 173, Tübingen 1953
Merk	Steuerschuldrecht, Tübingen 1926
	Deutsches Verwaltungsrecht, 1. Bd., Berlin 1962
Mokre	Theorie des Gewohnheitsrechts -Problem entwicklung und System - Wien 1932
Nabholz	Verjährung und Verwirkung als Rechtsuntergangsgründe infolge Zeitablaufs, Diss. Zürich 1961, in: Zürcher Beiträge zur Rechtswissenschaft, n.F. Heft 222
Nake	Voraussetzungen für die Verbindlichkeit einer Finanzamtsauskunft, B 1960, 1193
Nawiasky	Die allgemeine Rechtsstellung der Polizei, Bayer. VerwBl. 1926, 385
	Allgemeine Staatslehre, Teil 3: Staatsrechtslehre, Einsiedeln und Köln 1956

	Zur Lehre vom Gewohnheitsrecht, in: Festschrift zur Feier des fünfzigjährigen Bestehens des Bayerischen Verwaltungsgerichtshofes, München, Berlin, Leipzig, 1929
Nebinger	Verwaltungsrecht - Allgemeiner Teil, 2. Aufl. Stuttgart 1949
Neumann	Die Grenzen des Vertrauensschutzes im öffentlichen Recht, NJW 1962, 1085
Obermayer	Anmerkung zum Urteil des Hamb. OVG vom 29.5.58, - DÖV 1959, 267
Odermatt	Der durch Zeitablauf bedingte Untergang von Ansprüchen im Steuerrecht, Diss. Zürich 1954
Patschke	Die Bedeutung rechtsstaatlichen Denkens für die Wirtschaft, BB 1954, 1
Paulick	Die verfassungsrechtlichen Bindungen des Gesetzgebers beim Erlaß von Steuergesetzen, Zeitschrift für die gesamte Staatswissenschaft, Bd. 109 (1953) S. 483
	Grundgesetz und Besteuerung, StbJb. 1957/58, S. 85
Pendele-Bock	Das Steuerrecht der Abgabenordnung für das Gebiet der Zölle und Verbrauchssteuern, 6. Aufl., Köln, Berlin, Bonn, München 1962
Peters	Lehrbuch der Verwaltung, Berlin, Göttingen, Heidelberg 1949

	Rechtsstaat und Rechtssicherheit, in: Recht, Staat, Wirtschaft, Bd. III (1951), S. 66
	Verwaltung ohne gesetzliche Ermächtigung? - Festschrift für Hans Huber, Bern 1961, S. 206
Plückebaum-Malitzky	Umsatzsteuergesetz, 8. Aufl., Bd.2, Berlin und Köln 1959
Popp	Zum Recht der Verjährung, FR 1956, 126
Praß	Die gerichtliche Kontrollfähigkeit der steuerlichen Gerechtigkeit, StbJb. 1955/56, S. 123
Radbruch	Einführung in die Rechtswissenschaft, 9. Aufl., Stuttgart 1958, besorgt von Konrad Zweigert
	Rechtsphilosophie, 6. Aufl., Stuttgart 1963, herausgegeben von Erik Wolf
	Die Natur der Sache als juristische Denkform, in: Festschrift für Rudolf Laun, Hamburg 1948, S. 157
Reimann	Der Erstattungsanspruch aus Rechtsgründen im Reichssteuerrecht, Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht 1928, 355
Reinhardt	Körperschaftssteuer der öffentlichen Versorgungsbetriebe, DStZ 1936, 469
	Nachsichtgewährung bei aus Rechtsgründen gestellten Erstattungsanträgen? - FR 1957, 405
Reinicke	Die Auslegungsgrundsätze des BAG, NJW 1955, 1666

Die Bindung des Richters an veraltete Gesetze, MDR 1957, 193

Riewald — Reichsabgabenordnung und Steueranpassungsgesetz, Teil I, Berlin und Köln 1956, (Nachdr.) Teil II, Berlin, Köln, Detmold 1951

Riezler — Das Rechtsgefühl, München 1946

Ritter — Die Erstattung von Verbrauchssteuern aus Rechtsgründen, ZfZ 1955, 291

Besteht im Steuerrecht eine allgemeine Rechtsmittelbelehrungspflicht? - ZfZ 1956, 199

Rohwer-Kahlmann — Behördliche Zusagen und Vertrauensschutz, DVBl. 1962, 622

Roos — Der Grundsatz der gesetzmäßigen Verwaltung und seine Bedeutung für die Anwendung des Verwaltungsrechts, in: Rechtsquellenprobleme im schweizerischen Recht, Berner Festgabe für den Schw. Juristenverein 1955, S. 117 (= ZSR Bd. 91)

Rosenberg — Lehrbuch des deutschen Zivilprozeßrechts, 9. Aufl. München und Berlin 1961

Rümelin, M. — Die Gerechtigkeit, Tübingen 1920

Die Rechtssicherheit, Tübingen 1924

Die bindende Kraft des Gewohnheitsrechts und ihre Begründung, Tübingen 1929

Rupp — Die Beseitigungs- und Unterlassungsklage gegen Träger hoheitlicher Gewalt, DVBl. 1958, 113

	Verwaltungsakt und Vertragsakt, DVBl. 1959, 81
Salzwedel	Rechtsstaat im Steuerrecht, in: Vom Rechtsschutz im Steuerrecht, herausgegeben von G. Felix, Düsseldorf, 1960
Sauer	Die Gerechtigkeit, Berlin 1959
Schack	Verjährung im öffentlichen Recht, BB 54, 1037
Schätzler	Sind schlechte Gesetze nichtig? - NJW 1957, 121
Schefold	Aufrechnung mit verjährten Steueransprüchen? - StW 1951 Sp. 27
Scheuner	Grundlagen und Art der Enteignungsentschädigung in: Verfassungsschutz des Eigentums (Reinhardt-Scheuner), Tübingen 1954
	Die neuere Entwicklung des Rechtsstaats in Deutschland, in: Festschrift zum 100-jährigen Bestehen des Deutschen Juristentages, S. 229, Karlsruhe 1960
Schmidt, Eb.	Lehrkommentar zur Strafprozeßordnung und zum Gerichtsverfassungsgesetz, Teil II, Göttingen 1957
Schönwald	Nachsicht wegen Versäumung einer Ausschlußfrist, DStZ 1938, 1006
Scholz	Die Rechtssicherheit, Berlin 1955
Schultzenstein	Verjährung sowie Fristen und Verwaltungsstreitverfahren, VerwArch. Bd. 17, S.1

Spanner	Empfiehlt es sich, den allgemeinen Teil des Verwaltungsrechts zu kodifizieren? - In: Verhandlungen des 43. Deutschen Juristentages, Bd.I, 2. Teil A, 1960 S.6
Spitaler	Die Auslegungsregeln des Steuerrechts, StbJb. 1949, S. 267
	Geist des Steuerverfahrens, StbJb. 1954/55, S. 441
	Die Grenzen der Auslegung im Steuerrecht, BB 1956, 7
	Rechtssicherheit, Zweckmäßigkeit und Gerechtigkeit im Steuerrecht, StbJb. 1957/58, S. 143
	Die Natur der Sache und die Baugesetze des Steuerrechts, StbJb. 1963/64, S. 541
Staub	Der Zeitablauf als rechtsverändernde Tatsache im Sachen- und Obligationsrecht, Diss. Basel 1949
Staudinger	Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Allgemeiner Teil, erläutert von Fr. Brändl und H. Coing, 11. Aufl., Berlin 1957
	- - , Recht der Schuldverhältnisse, Teil 1 b, § 242, erläutert von Wilh. Weber, 11. Aufl., Berlin 1961
Stein-Jonas-Schönke	Kommentar zur Zivilprozeßordnung, Bd.1, 18.Aufl., Tübingen 1953
Stern	Rechtsfragen der öffentlichen Subventionierung Privater, JZ 1960, 518

	Gedanken über den wirtschaftslenkenden Staat aus verfassungsrechtlicher Sicht, DÖV 1961, 325
Stödter	Öffentlich-rechtliche Entschädigung, 1933
	Über den Enteignungsbegriff, DÖV 1953, 98
Strohal	Literaturbesprechung von Graweins "Verjährung und gesetzliche Befristung", in: Zeitschrift für das Privat- und öffentliche Recht der Gegenwart, herausgegeben von Grünhut, Bd. IX, S. 61
Tipke	Falsche Auskunft - Verstoß gegen Treu und Glauben oder Amtspflichtverletzung? - DStZ A 1958, 28
	Gesetzmäßigkeit der Verwaltung und Treu und Glauben, StW 1958 Sp. 737
	Bindung an Zusagen und Auskünfte (Zum Thema des 44. D.J.T.), StW 1962 Sp. 697
Tipke u. Kruse	Die Rechtsprechung der Finanzgerichte zum allgemeinen Abgabenrecht, FR 1961, 29
Tipke-Kruse	Reichsabgabenordnung, Taschenkommentar, Bd.1, Köln 1961; Bd.II, Köln 1963
Vangerow	Erläuterungen zur Rechtsprechung - Allgemeines Steuerrecht und Einkommensteuer; zugleich Betrachtungen über die Auslegung von Gesetzen gegen den Wortlaut, StW 1953 Sp. 557
	Zur Tragweite des Grundsatzes von Treu und Glauben, StW 1957 Sp.205

	Zur Auslegung des § 87 Abs. 5 AO, StW 1959 Sp.21
Wackernagel	Gesetzmäßigkeit der Verwaltung und persönliche Freiheit, in: Die Freiheit des Bürgers im schweizerischen Recht - Festgabe zur Hundertjahrfeier der Bundesverfassung, herausgegeben von den juristischen Fakultäten der schweizerischen Universitäten, Zürich 1948, S. 243
	Über die Steuergerechtigkeit, in: Basler Universitätsreden, 38. Heft, 1956
v. Wallis	Urteilsanmerkung, FR 1959, 19
Wauer	Zum Urteil des BFH vom 18.12.58, StW 1959 Nr. 162, in: StW 1959 Sp. 345
Weber, W.:	Eigentum und Enteignung, in: Die Grundrechte (Neumann-Nipperdey-Scheuner) Bd. II, Berlin 1955
Weinsheimer	Die Zulässigkeit des bewußten Entscheidens gegen den klaren Wortlaut des Gesetzes im Steuerrecht, Diss. Köln W.S. 57/58; Auszug in: Von der Auslegung und Anwendung der Steuergesetze, herausgegeben von G.Felix, Stuttgart 1958
	Die Auslegung gegen den Wortlaut im Steuerrecht, in: Schriftenreihe des Instituts für Steuerrecht der Universität Köln, herausgegeben von Prof.Dr. A. Spitaler, Bd.2, Düsseldorf 1958
Weisensee	Der Steuererstattungsanspruch des Rückerstattungsberechtigten, StW 1952 Sp.281

Weiss	Verjährung und gesetzliche Befristung nach dem bürgerlichen Rechte des Deutschen Reiches, Diss. München 1905
Wendt	Rechtsstaat, Rechtsmittelbelehrung und Finanzverwaltung, BB 1955, 457
Werner	Verwaltungsrecht als konkretisiertes Verfassungsrecht, DVBl 1959, 527
	Urteilsanmerkung zum Urteil des BFH v. 1. 12. 1954 (abgedr. BStBl. 1955, 26), JZ 1955, 349
Wittmayer	Handbuch des deutschen Staatsrechts von Anschütz und Thoma, Bd. II, Tübingen 1932
Wolff, H.J.	Verwaltungsrecht, 3.Aufl., München und Berlin 1959
Zeidler	Empfiehlt es sich, die bestehenden Grundsätze über Auskünfte und Zusagen in der öffentlichen Verwaltung beizubehalten? - Gutachten für den 44. Deutschen Juristentag
Zimmermann	Mehrstufige Rechtsfindung als Verbindung von subjektiver und objektiver Auslegungsmethode, NJW 1954, 1628
	Anmerkung zum Urteil des BAG vom 27.1.55, NJW 55, 807, in: NJW 1955, 1088
	Der Wortlaut des Gesetzes im Spiegel höchstrichterlicher Rechtsprechung, NJW 1956, 1262

Zitzlaff — Schließt die Verjährung einer Steuerforderung ihre Aufrechnung gegen einen Anspruch des Steuerpflichtigen aus, wenn die verjährte Steuerforderung zu der Zeit, zu der sie gegen den Anspruch aufgerechnet werden konnte, noch nicht verjährt war? - StW 1950 Sp. 275

Zöller — Wann kann die Erstattung überzahlter Steuern verlangt werden, und wer ist erstattungsberechtigt? - In: Neues Steuerrecht von A bis Z, Nr. 15 vom 1.8.57 (Darstellung 1) und Nr. 21 vom 1.11.59 (Einzelfragen 1)

Zweifel — Zeitablauf als Untergangsgrund öffentlich-rechtlicher Ansprüche, in: Basler Studien zur Rechtswissenschaft, Heft 59, Basel 1960.

Abkürzungsverzeichnis

AO	Reichsabgabenordnung
AöR	Archiv für öffentliches Recht
AZO	Allgemeine Zollordnung
B	Der Betrieb
BAG	Bundesarbeitsgericht
Baul Besch.G	Baulandbeschaffungsgesetz
BayerVerwBl.	Bayerische Verwaltungsblätter
BB	Der Betriebsberater
BBauG	Bundesbaugesetz
BBG	Bundesbeamtengesetz
BeitrO	Beitreibungsordnung
Besch.	Bescheid
Beschl.	Beschluß
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFH BStBl.	Entscheidung des Bundesfinanzhofs, abgedruckt im Bundessteuerblatt Teil III, Jahrgang und Seite
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBl.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BGHSt.	Amtliche Sammlung von Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Strafsachen
BGHZ	Amtliche Sammlung von Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen
BLG	Bundesleistungsgesetz
BRK	Becker-Riewald-Koch, Kommentar zur RAO
BSozG	Bundessozialgericht
BSozGE	Amtliche Sammlung von Entscheidungen des Bundessozialgerichts
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT	Bundestag
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Amtliche Sammlung von Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
BVertrG	Bundesvertriebenengesetz
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht

BVerwGE	Amtliche Sammlung von Entscheidungen des Bundesverwaltungsgerichts
BZBl.	Bundeszollblatt
Diss.	Dissertation
DJT	Deutscher Juristentag
DÖV	Die öffentliche Verwaltung
DOG	Deutsches Obergericht für das Vereinigte Wirtschaftsgebiet
DRZ	Deutsche Rechtszeitung
DStZ (A, B)	Deutsche Steuerzeitung (Ausgabe A bzw. B)
DV	Durchführungsverordnung
DVBl.	Deutsches Verwaltungsblatt
E	Entscheidungssammlung
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
ErbStG	Erbschaftssteuergesetz
EStG	Einkommensteuergesetz
FA	Finanzamt
FeuerschStG	Feuerschutzsteuergesetz
FG	Finanzgericht
FGG	Gesetz über die Freiwillige Gerichtsbarkeit
Fn.	Fußnote
FR	Finanzrundschau
GewStG	Gewerbesteuergesetz
GG	Grundgesetz
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz
GrStG	Grundsteuergesetz
HHSp.	Hübschmann-Hepp-Spitaler-v.Wallis-Lademann-Hartung, Kommentar zur RAO
idF	in der Fassung
JW	Juristische Wochenschrift
JZ	Juristenzeitung
KaffeeStG	Kaffeesteuergesetz
KapStDV	Verordnung zur Durchführung des Steuerabzugs vom Kapitalertrag
KfzStG	Kraftfahrzeugsteuergesetz
KörpStG	Körperschaftssteuergesetz

LAG	Lastenausgleichsgesetz
LStDV	Lohnsteuerdurchführungsverordnung
MDR	Monatsschrift für Deutsches Recht
Min.ÖlStG	Mineralölsteuergesetz
Min.ÖlStDVO	Durchführungsverordnung zum Mineralölsteuergesetz
Min.ÖlZVergO	Mineralölzollvergütungsordnung
n.F.	neue Folge
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
OFD	Oberfinanzdirektion
OFH	Oberster Finanzgerichtshof
OGH	Oberster Gerichtshof für die britische Zone
OGH Z	Entscheidungen des Obersten Gerichtshofs in Zivilsachen
OVG	Oberverwaltungsgericht
OVGE	Amtliche Sammlung der Entscheidungen der Oberverwaltungsgerichte in Münster und Lüneburg
PatG	Patentgesetz
PrOVG	Preußisches Oberverwaltungsgericht
RdZ	Randziffer
RFH	Reichsfinanzhof
RG	Reichsgericht
RGBl.	Reichsgesetzblatt
RGRK -BGB	Kommentar der Reichsgerichtsräte zum BGB
RGZ	Amtliche Sammlung von Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen
RMinBl.	Reichsministerialblatt
Rspr.	Rechtsprechung
RStBl.	Reichssteuerblatt
RVO	Reichsversicherungsordnung
SalzStG	Salzsteuergesetz
Slg.	Sammlung
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
StbJb.	Steuerberater-Jahrbuch
Stfund	Steuerfundhefte der Neuen Juristischen Wochenschrift
StPO	Strafprozeßordnung

StW	Steuer und Wirtschaft
TabStG	Tabaksteuergesetz
TabStDV	Durchführungsverordnung zum Tabaksteuergesetz
TabVO	Tabaksteuervergütungsordnung
TeeStG	Teesteuergesetz
UStDB	Durchführungsbestimmungen zum Umsatzsteuergesetz
UStG	Umsatzsteuergesetz
VG	Verwaltungsgericht
VGH	Verwaltungsgerichtshof
VerwArch.	Verwaltungsarchiv
VerwGG	Verwaltungsgerichtsgesetz
VerwGO	Verwaltungsgerichtsordnung
VerwRspr.	Verwaltungsrechtsprechung
VO	Verordnung
VStG	Vermögensteuergesetz
VVDStRL	Veröffentlichungen der Vereinigung der deutschen Staatsrechtslehrer
WRV	Weimarer Reichsverfassung
WStG	Wechselsteuergesetz
WZG	Warenzeichengesetz
ZAkDR	Zeitschrift der Akademie für Deutsches Recht
ZfZ	Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern
ZG	Zollgesetz
ZPO	Zivilprozeßordnung
ZSR	Zeitschrift für Schweizerisches Recht
ZuckerStG	Zuckersteuergesetz
ZuckerStDB	Durchführungsbestimmungen zum Zuckersteuergesetz
ZuckerStVO	Zuckersteuervergütungsordnung

EINLEITUNG

Die in dieser Arbeit behandelten Fragen gehören dem Gebiet der Erstattungs- und Vergütungsansprüche an.

Unter einem Erstattungsanspruch versteht das Steuerrecht den Anspruch des Steuerpflichtigen auf Rückzahlung eines "zu Unrecht" entrichteten Steuerbetrages. Die Frage, wann ein solcher Anspruch gegeben ist, wann also ein Steuerbetrag in dem Sinne zu Unrecht gezahlt ist, daß er zu erstatten ist, ist in den Steuergesetzen eindeutig geregelt und bedarf deswegen hier keiner näheren Darlegung. Die den Gegenstand dieser Arbeit bildenden Probleme ergeben sich daraus, daß alle Erstattungsansprüche an eine Frist geknüpft sind: sie erlöschen, wenn sie nicht innerhalb eines Jahres geltend gemacht werden.

Im Gegensatz zu einem Erstattungsanspruch ist ein Vergütungsanspruch im Sinne der Steuergesetze ein aus wirtschaftspolitischen Gründen gewährter Anspruch auf Ersetzung des (zu Recht gezahlten) Steuerbetrages, den ein anderer auf den Vergütungsberechtigten - z.B. bei der Umsatzsteuer und bei Zöllen - abgewälzt hat. Wann ein solcher Vergütungsanspruch gegeben ist, ergibt sich ebenfalls aus den Steuergesetzen. - Auch diese Ansprüche müssen, wenn sie nicht erlöschen sollen, innerhalb eines Jahres geltend gemacht werden. - Nur auf solche Fragen, die sich aus dieser Bindung der Ansprüche an eine Frist ergeben, ist hier einzugehen. -

Als Beispiele für Erstattungsansprüche seien die folgenden Vorschriften genannt:

1. § 151 AO, § 18 Abs. 3 VStG, § 24 Abs. 3 GrStG,
2. § 152 Abs. 1, 2 AO, § 9 Abs. 1 VersStG,
   § 7 FeuerschStG, § 14 KraftfahrzStG, § 11 WStG,
   § 79 TabStG, § 13 KapStDV, § 10 Min.ölStG,
   § 10 ZuckerStG,
3. § 17 GrEStG, § 34 ErbStG, § 18 Abs. 2 VStG,
   § 47 Abs. 3 EStG, § 20 KörpStG, § 20 Abs. 3
   GewStG, § 13 Abs. 3 UStG, § 24 Abs. 2 GrStG,

4. § 4 Abs. 2, Abs. 3 Ziff. 2, § 5 Abs. 3 - 5, § 6 Abs. 3 StAnpG.

Von diesen Ansprüchen fallen unter die Fristbestimmung des § 151 Satz 2 AO die in Ziffer 1 genannten,

unter die Fristbestimmung des § 152 Abs. 3 AO die in Ziffer 2 genannten,

unter die Fristbestimmung des § 153 AO die in Ziffer 3 genannten.

Die unter Ziffer 4 aufgeführten Vorschriften enthalten eigene Fristbestimmungen, die denen der §§ 151 ff AO (1 Kalenderjahr) entsprechen. -

Vergütungsansprüche gewähren z.B. die folgenden Bestimmungen:

1. §§ 80 TabStG, 86 TabStDV, 6 TabVO; §§ 9 Abs. 3 ZuckerStG, 15 ZuckerStDB, ZuckerStVO = Anlage B zu § 15 DB;

2. § 16 Abs. 1, 2 UStG, § 18 Abs. 1 UStG, §§ 70, 77 UStDB; §§ 11 Min.ölStG, 39 Min.ölStDVO, 18 Min.ölZVergO; § 49 Abs. 3 UStDB;

3. § 4 KaffeeStG, § 9 SalzStG, § 7 TeeStG.

Von diesen Ansprüchen fallen die in Ziffer 1 genannten unter die Fristbestimmung des § 158 AO.

Eine eigene Fristbestimmung enthalten die Vorschriften unter Ziffer 2.

Die in Ziffer 3 aufgeführten Vorschriften enthalten eine Ermächtigung, von der jedoch noch kein Gebrauch gemacht worden ist. -

Die Arbeit unterscheidet zwischen "reinen Erstattungsansprüchen", "reinen Freistellungsansprüchen" und "Freistellungs- und Erstattungsansprüchen". Nach der von Riewald [1] angewandten und auch hier zugrunde gelegten Terminologie ist darunter folgendes zu verstehen:

---

1) Riewald in BRK, Vorbem. 4 vor § 150

Der reine Erstattungsanspruch - z.B. aus § 151 AO - ist ein Anspruch, bei dem bei der Entscheidung nicht mehr auf den die Steuer auslösenden Tatbestand einzugehen ist. Es ist nur zu prüfen, was als zu zahlender Betrag (Zahlungsschuld) festgestellt und was tatsächlich gezahlt ist. Ist ein Betrag gezahlt, der die Höhe der Steuerzahlungsschuld übersteigt, so ist ein reiner Erstattungsanspruch in Höhe der Überzahlung gegeben.

Der reine Freistellungsanspruch - z.B. aus § 4 StAnpG - ist gerichtet auf Feststellung, daß ein bestimmter Steueranspruch nicht besteht; die Steuerfestsetzung ist zu "ändern" . Aus der Freistellung ergibt sich dann ein reiner Erstattungsanspruch.

Beim Freistellungs- und Erstattungsanspruch - z.B. aus § 152 Abs. 2 AO - schließlich wird zugleich über Bestehen und Höhe der Steuerschuld entschieden, gegf. eine Freistellung ausgesprochen, und über den hieraus in Verbindung mit einer Überzahlung sich ergebenden Erstattungsanspruch. Hier ist der Freistellungsanspruch nur dann gegeben, wenn die Steuer ohne Festsetzung entrichtet ist. Die Freistellung kann also nur gefordert werden, wenn mit ihr eine Erstattung verbunden ist. -

Der reine Erstattungsanspruch gehört nur dem Erhebungsverfahren an, weil dieses die Realisierung der Steuerzahlungsschuld und Maßnahmen und Entscheidungen, die sich auf diese beziehen (Stundung, Erlaß, Streitigkeiten darüber, ob die Zahlungsschuld evtl. erloschen ist) zum Gegenstande hat. [1] - Dagegen gehört der reine Freistellungsanspruch nur dem Veranlagungsverfahren an. Dieses hat die Feststellung, ob und in welcher Höhe eine Steuerschuld besteht, die Festsetzung der Steuer und damit die Begründung der Steuerzahlungsschuld zum Gegenstand. [2] - Der Freistellungs- und Erstattungsanspruch gehört dementsprechend sowohl (und in erster Linie) dem Veranlagungs- als auch dem Erhebungsverfahren an. -

1) Riewald in BRK, Vorbem. 2 Abs. 2 vor § 97
2) Riewald aaO, Abs. 1

Hinsichtlich des Vergütungsanspruchs ist zu unterscheiden zwischen dem "Anspruch auf Festsetzung der Vergütung" und dem "Anspruch auf Zahlung der Vergütung". Denn der Vergütungsanspruch ist zunächst auf Festsetzung des sich aus einem bestimmten Tatbestand ergebenden zu vergütenden Betrages gerichtet. Durch die Festsetzung entsteht dann der Anspruch auf Zahlung des festgesetzten Betrages. [1] -

Die vorliegende Arbeit behandelt zunächst die Frage, wann die Frist für die Geltendmachung der Erstattungs- und Vergütungsansprüche zu laufen beginnt. Die Rechtsprechung beantwortet diese Frage in verschiedener Beziehung abweichend vom Wortlaut der Gesetze. Weiterhin wird die Frage der Nachsichtgewährung untersucht, die bei den Erstattungsansprüchen sehr umstritten ist. Einen anderen Schwerpunkt bildet das Problem, ob die durch Zeitablauf erloschenen Ansprüche von der Finanzbehörde noch erfüllt werden dürfen. Sodann ist zu erörtern , ob sich etwa bei bestimmten Erstattungsansprüchen das Erlöschen nicht mit der Eigentumsgarantie des Art. 14 GG verträgt. Den Abschluß der Arbeit bildet eine Kritik der bestehenden Vorschriften auf der Grundlage der in ihr getroffenen Feststellungen.

---

1) Riewald in BRK § 158 Anm. 2 Abs. 1, BFH BStBl. 61, 296, Urt. v. 3.5.61; sh. auch Plückebaum-Malitzky, Anm.6448, S. 530 (Bd. 2) und Spitaler, Stb.Jb. 1963/64, S. 559

ERSTER ABSCHNITT

Beginn der Fristen

A Beginn der Fristen bei den Erstattungsansprüchen

I. Objektive Voraussetzung für den Fristbeginn

Die Erstattungsansprüche sind in den §§ 151 - 153 AO und §§ 4 - 6 StAnpG an Jahresfristen gebunden, innerhalb welcher sie geltend gemacht werden müssen, wenn sie nicht erlöschen sollen. Diese Bestimmungen lauten folgendermaßen:

§ 151 Satz 2 AO: "Der Anspruch auf Erstattung erlischt, wenn er nicht bis zum Schluß des Jahres, das auf die Berichtigung folgt, geltend gemacht wird".

§ 152 Abs. 3 AO: "Der Anspruch auf Erstattung erlischt, falls nichts anderes bestimmt ist, wenn er nicht bis zum Ablauf des Kalenderjahrs, das auf die Entrichtung folgt, geltend gemacht wird".

§ 153 AO: " Wo außer in den Fällen der §§ 151 und 152 Erstattungsansprüche aus Rechtsgründen zugelassen sind, erlöschen sie, falls nichts anderes bestimmt ist, wenn sie nicht bis zum Schluß des Jahrs geltend gemacht werden, das auf das Jahr folgt, in dem die Ereignisse, die den Anspruch begründen, eingetreten sind".

§ 4 Abs. 2 S. 2 StAnpG: "Nach Ablauf des Jahrs, das auf den Eintritt der Bedingung folgt, kann der Steuerpflichtige die Zurücknahme oder Änderung der Steuerfestsetzung oder Steuerfeststellung und die Erstattung nicht mehr verlangen".

§ 5 Abs. 5 S. 2 StAnpG: "Nach Ablauf des Jahrs, das auf die Beseitigung des wirtschaftlichen Ergebnisses oder auf die erfolgreiche Durchführung der Anfechtung folgt, kann der Steuerpflichtige die Zurücknahme der Steuerfestsetzung oder Steuerfeststellung und die Erstattung nicht mehr verlangen".

§ 6 Abs. 3 S. 2 StAnpG: "Nach Ablauf des Jahrs, das auf die endgültige Feststellung der Unwirksamkeit folgt, kann der Steuerpflichtige die Anrechnung oder Erstattung nicht mehr verlangen".

"Jahr" im Sinne dieser Vorschriften bedeutet, wie es auch in § 152 Abs. 3 AO ausdrücklich gesagt ist, immer "Kalenderjahr". Dieses beginnt am 1. Januar des Jahres, das auf das Jahr folgt, in welchem das den Fristbeginn auslösende Ereignis eingetreten ist.

Im Folgenden soll untersucht werden, was allgemeine objektive Voraussetzung für den Fristbeginn ist. - Für die von ihm erfaßten Fälle nennt § 153 AO den Zeitpunkt der Entstehung des Erstattungsanspruchs, den Zeitpunkt des Eintritts der anspruchsbegründenden Ereignisse.

Für die Erstattungsansprüche, die sich aus einer Aufhebung, Rücknahme oder Änderung einer Steuerfestsetzung ergeben, bestimmt § 151 AO konkreter als Kriterium für den Fristbeginn die "Berichtigung" der Steuerfestsetzung. Da diese gem. § 91 AO dann wirksam wird, wenn sie dem Adressaten zugeht, ihm bekanntgegeben wird, fällt der Zeitpunkt des Fristbeginn auf den Zeitpunkt der Bekanntgabe der Berichtigung.

Fraglich ist, ob diese Regelung eine Abweichung von der des § 153 AO darstellt, ob dieser Zeitpunkt des Fristbeginns auch zugleich der Zeitpunkt der Entstehung des Erstattungsanspruchs ist, oder ob § 151 AO den Fristbeginn verschiebt.

Erstattungsansprüche entstehen gem. § 3 Abs. 1, 3 StAnpG, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Erstattung knüpft. Dieser Tatbestand ist gem. § 151 AO die Berichtigung des früher erlassenen Steuerbescheides, die den Erstattungsanspruch begründet. Der Erstattungsanspruch entsteht also mit der erneuten Steuerfestsetzung[1].

1) so die herrschende Meinung: Riewald in BRK § 150 Anm. 2a Abs. 6; Kühn § 151 Anm. 1; v. Wallis HHSp. § 150 Anm. 8; Barske AO, S. 51; Merk Steuerschuldrecht, § 25 Ia 2, S. 159; wohl auch Giese-Plath, § 151 Anm. 2; RFH RStBl. 31, 833,

In § 152 AO ist der Zeitpunkt des Fristbeginns auf den Zeitpunkt der Entrichtung der Steuer festgelegt. Für die reinen Erstattungsansprüche des § 152 AO (Abs. 1) [1] ist damit die Zahlung oder der Abschluß der

---

Urt. v. 13.1.26; 33, 112, Urt. v. 10.2.33; FG Hamburg EFG 54 Nr. 20, S. 17, Urt. v. 28.10.59.

aA: Tipke-Kruse, Anm. 4 vor § 150 (ob. S. 8); Heyden, StW 57 Sp. 146; Reimann, Vierteljahrsschrift für Steuer-und Finanzrecht 1928; 389; Ehrlich, Verw.Arch.Bd. 30 (1925), 308 sub 6; Ball, Einführung, S. 143.

Der Bescheid braucht nicht rechtskräftig zu sein; das ist heute nahezu unbestritten und läßt sich damit begründen, daß § 91 AO Verfügungen der Steuerbehörden Wirksamkeit mit der Bekanntgabe verleiht, und daß andererseits die Wirksamkeit eines angefochtenen Bescheids gem. § 251 AO durch Einlegung eines Rechtsmittels nicht gehemmt wird. Für den Erstattungsanspruch bestimmt § 151 nichts anderes, insbesondere verlangt er nicht Rechtskraft des Bescheides; - so die Begründung des RFH RStBl. 31, 833, wo er sich auf RFH 13, 264, Gutachten vom 28.4. 24 bezieht. -

Außerdem wie hier: Riewald in BRK § 151 Anm. 2 Abs. 2; Tipke-Kruse, Anm. 5 vor § 150; v. Wallis HHSp. § 150 Anm. 8; Zöller, Neues Steuerrecht von A - Z, Nr. 15, Darstellung 1, Seite 3; RFH RStBl. 33, 112, Urt. v. 10.2.33; 33, 1161, Urt. v. 17.10.33; BFH BStBl. 60, 140, 141, Urt. v. 5.2. 60; FG Hamburg EFG 1954 Nr. 20, S. 17, Urt. v. 28. 10. 53; VG Berlin EFG 1955 Nr. 135; S. 114, Urt. v. 20. 12. 54. -

aA: Hensel, Steuerrecht, S. 179; wohl auch BFH BStBl. 58, 354, 356 links, Urt. vom 12.6.58.

1) Hierbei handelt es sich also um die Ansprüche, die darauf beruhen, daß ein Betrag als Steuer gezahlt ist, aber

a) die Steuerzahlungsschuld schon vor der Zahlung oder nach ihr mit Rückwirkung erloschen ist, oder
b) die Fälligkeit nachträglich hinausgeschoben worden ist, oder
c) der Betrag ohne die vorgeschriebene Festsetzung gezahlt ist, oder

Vollstreckung gemeint. Bei den Freistellungs- und Erstattungsansprüchen (Abs. 2) [1] beginnt die Frist mit vollständiger Verwirklichung des sie begründenden Tatbestandes. - In den Fällen des § 152 AO beginnt die Frist also, da das Gesetz die Erstattung an die unrechtmäßige Beitreibung, doppelte Zahlungs usw. knüpft, zum Zeitpunkt der Erstehung des Erstattungsanspruchs, welcher, da nichts Abweichendes bestimmt ist, zugleich der Zeitpunkt der Fälligkeit ist,

Ebenso verhält es sich mit dem Beginn der in den §§ 4 II, 5 V, 6 III StAnpG aufgestellten Fristen. Auch sie beginnen mit der Entstehung der Ansprüche zu laufen. Denn die in diesen Vorschriften gegebenen Freistellungsansprüche und Freistellungs- und Erstattungsansprüche entstehen mit Eintritt der Bedingung, mit Beseitigung der eingetretenen wirtschaftlichen Ergebnisse oder der erfolgreichen Anfechtung, und mit Feststellung der Unwirksamkeit [2]. Wird in den Fällen der §§ 4 ff StAnpG eine bereits erfolgte Festsetzung aufgehoben oder geändert, dann entsteht ein reiner Erstattungsanspruch gem. § 151 AO.[3]

Eine abweichende Ansicht vertreten Tipke-Kruse. Sie messen im Anschluß an Heyden [4] beim reinen Erstattungsanspruch gem. § 151 AO der Festsetzung keine Bedeutung in Bezug auf die Entstehung des Anspruchs bei, und zwar deswegen, weil sie auch § 3 Abs. 2 StAnpG auf den Erstattungsanspruch anwenden: ihrer Meinung nach entsteht der Anspruch daher mit der Entrichtung des nichtgeschuldeten Steuerbetrages. - Auf dieser Tatsache beruht auch der Vorwurf, die herrschende Meinung halte Entstehung und Fälligkeit des Anspruchs nicht genügend auseinan-

---

d) der Betrag vor Fälligkeit oder ohne Vorliegen der Vollstreckungsvoraussetzungen zwangsweise eingezogen worden ist.

- vgl. Riewald in BRK § 152 Anm. 1 bis 3a. -

1) Hier ist die Steuer entrichtet worden zur Befolgung einer zur Entrichtung verpflichtenden Vorschrift, ohne daß eine Steuerzahlungsschuld dem Steuerschuldner gegenüber festgesetzt wird; Steuerschuld und Steuerzahlungsschuld haben aber nicht bestanden.
- vgl. Riewald in BRK § 152 Anm. 4b Abs. 1 -

2) Riewald in BRK § 4 StAnpG Anm. 5 Abs. 3

3) Riewald in BRK § 152 Anm. 4c Abs. 2

4) StW 1957 Sp. 146

der.[1] Die Bekanntgabe der berichtigenden Entscheidung lasse den Anspruch nur fällig werden.[2] Dieser Ansicht kann jedoch nicht gefolgt werden.

§ 3 Abs. 2 StAnpG kann auf die hier behandelten Erstattungsansprüche keine Anwendung finden. Denn "der Tatbestand, an den das Gesetz die Erstattung knüpft", ist gerade die Festsetzung; ihr kommt konstitutive Bedeutung zu. Der reine Erstattungsanspruch ist ein Anspruch auf Zahlung, und für Ansprüche auf Zahlung eines Steuerbetrages gilt Abs. 2 nicht.

Bis zur Festsetzung kann der Steuerpflichtige nur einen "Anspruch auf Begründung eines Erstattungsanspruchs" haben. Dieser Anspruch entsteht, wenn die gesetzlichen Tatbestandsmerkmale für ihn vorliegen; z.B. der Anspruch auf Herabsetzung der Steuer durch Rechtsbehelfsentscheidung damit, daß die Steuer höher als der Steuerschuld entsprechend festgesetzt wird.[3] Der Anspruch auf Begründung eines Erstattungsanspruchs ist mit dem Erstattungsanspruch selbst noch nicht identisch; es besteht zwischen ihnen ein ähnliches Verhältnis wie zwischen dem Steueranspruch und dem erst durch die Festsetzung entstehenden Steuerzahlungsanspruch.[4] Für die Frist zur Geltendmachung eines reinen Erstattungsanspruchs hat dieser Anspruch keine Bedeutung.[5]

In Fortführung ihrer zu § 151 AO vertretenen Auffassung bezeichnen Tipke-Kruse[6] für § 153 AO als Zeitpunkt des Fristbeginns die - nach ihrer Ansicht nicht immer mit der Entstehung der Ansprüche zusammenfallende - Fälligkeit, und zwar deswegen, weil der Erstattungsanspruch gem. § 47 III EStG bereits mit Ablauf des für die Festsetzung maßgebenden Steuerabschnittes entstehe und er deswegen u.U.

---

1) Tipke-Kruse, Anm. 4 vor § 150

2) Tipke-Kruse, Anm. 5 vor § 150; so auch OFH Slg. Bd. 54, 265, Urt. v. 25.8.48

3) Riewald in BRK § 150 Anm. 2a Abs. 6;
auch von Spitaler, StbJb. 1963/64, S. 558 wird zwischen dem Recht auf Begründung einer Rückzahlungsschuld und dem Rückzahlungsanspruch unterschieden (im Anschluß an Riewald § 158 Anm. 3 Abs. 3,4)

4) Riewald in BRK § 150 Anm. 2a Abs. 6

5) Der Anspruch kann jedoch bereits einen Vermögenswert haben, OFH Slg. Bd. 54, 265, Urt. v. 25.8.48

6) Tipke-Kruse Anm. 12 vor § 150

schon erloschen sein könne, bevor die Veranlagung durchgeführt sei, und bevor der Berechtigte ihn mangels Fälligkeit geltend machen könne. [1]

Tipke-Kruse folgen mit dieser Auffassung den Urteilen des RFH vom 19.10. 1933 [2] und des OFH vom 25.8.1948 [3], nach welchen der Bekanntgabe des Steuerbescheides Bedeutung nur in Bezug auf die Fälligkeit des Erstattungsanspruchs zukommt.

Dem ist gleichfalls nicht zuzustimmen; denn es wird auch hier nicht zwischen dem Erstattungsanspruch und dem Anspruch auf Begründung eines Erstattungsanspruchs unterschieden. Der letztgenannte Anspruch ist es, der mit Ablauf des für die Veranlagung maßgebenden Steuerabschnittes entsteht. Der Erstattungsanspruch, der Anspruch auf Zahlung, gem. § 47 III EStG entsteht dann erst mit der Festsetzung; [4] er ist sofort fällig. -

Welche Ereignisse es sind, die den Anspruch begründen, (und damit gleichzeitig seine Fälligkeit herbeiführen), läßt sich für die unter § 153 AO zu subsumierenden Fälle, in denen keine Steuerfestsetzung erfolgt, nicht generell sagen, sondern muß den Vorschriften entnommen werden, aus denen sich die Ansprüche ergeben.

---

1) Der Anspruch gem. § 47 Abs. 3 EStG fällt nach h.M. unter die Fristbestimmung des § 153 AO: RFH 19, 315, Gutachten vom 25.10.26 (= RStBl. 26, 327); RFH 50,90, Urt.v. 22.1.41 (= RStBl. 41, 210); BFH BStBl. 58, 354, Urt. v. 12.6.58; FG Hannover EFG 58, 339, Urt. v. 29.4.58; BFH BStBl. 59, 348, Urt. v. 9.7.59; 59, 367, Urt.v. 4.6.59; Tipke-Kruse Anm.12 vor § 150; Kühn § 150 Anm. 2a

2) RFH RStBl. 34,70

3) OFH Slg. Bd. 54, 265

4) So RFH RStBl. 33, 1225/26, Urt.v. 7.11.33; BFH BStBl. 58, 354, 356, Urt. v. 12.6.58, (wo jedoch unrichtigerweise auf die Rechtskraft abgestellt wird); FG Nürnberg EFG 60, 307, 308, rkr., Urt. v.26.11.59; in diesem Sinne auch BFH BStBl. 59, 367, 368, Urt. v. 4.6.59.

Gemeinsam für alle Erstattungsansprüche läßt sich also feststellen, daß objektive Voraussetzung für den Fristbeginn ihre Entstehung ist oder - was auf dasselbe hinausläuft - ihre Fälligkeit.

Bezüglich dieser objektiven Voraussetzung für den Fristbeginn besteht also auch mit Tipke-Kruse Übereinstimmung. Keine Übereinstimmung besteht lediglich in der Frage, ob Entstehung und Fälligkeit auf denselben Zeitpunkt oder auf verschiedene Zeitpunkte fallen.

II. Subjektive Voraussetzung für den Fristbeginn

1. Stellungnahme von Rechtsprechung und Schrifttum

Der RFH hat für den Fristbeginn nun das Vorliegen dieser objektiven Voraussetzung nicht genügen lassen. In seinem Urteil vom 21.1.1941 [1] stellte der VI. Senat - allerdings ohne Begründung, wohl im Anschluß an die Ausführungen des Landesfinanzamtes - den Satz auf, für den Beginn der Frist zur Geltendmachung des Erstattungsanspruchs gemäß §§ 153 AO, 102 Abs. 3 EStG a.F. komme es darauf an, wann der Erstattungsberechtigte die Tragweite der Ereignisse, die den Anspruch begründen, erkennen konnte und mußte. Im entschiedenen Fall war das der Tag der Zustellung des Einkommensteuerbescheides. Wiederum ohne Begründung übertrug dann der V. Senat in seinem Urteil vom 9.10. 1942 [2] dieses Erfordernis - bei wörtlicher Übernahme der Formulierung - auf einen Erstattungsanspruch gem. § 152 AO. Ebenfalls ohne Angabe von Gründen macht sich der BFH diese Formulierung in seinen Urteilen vom 5.4.57 [3] und vom 13.12.61 [4] - auch für Fälle des § 152 AO - zu eigen. Dem Beispiel der höchstrichterlichen Rechtspre-

1) RFH RStBl. 41, 210
2) RFH RStBl. 42, 981
3) BFH BStBl. 60, 318
4) BFH B 62, 291

chung folgten die Finanzgerichte Nürnberg, [1] Düsseldorf [2] und Münster. [3]

Im Schrifttum ist diese Rechtsprechung weitgehend ohne eigene Stellungnahme hingenommen und das Erfordernis des Erkennen-könnens und -müssens "der Tragweite der Ereignisse, die den Anspruch begründen", seitens des Berechtigten als feststehender Grundsatz übernommen und anerkannt worden. [4] Ablehnend hat sich dagegen Kruse [5] unter Bezugnahme auf das Urteil des BFH vom 5.4. 57 zur Aufstellung dieses Erfordernisses geäußert. Die Bedenken, die er anmeldet, liegen allerdings nur auf formalem Gebiet. Er beruft sich auf den Wortlaut der §§ 152 Abs. III und 153 AO, in denen ja tatsächlich dieses Erfordernis keinen Ausdruck gefunden hat, und meint, dieser stünde der "großzügigen Interpretation" entgegen. Darüber hinaus wendet er sich - mit Recht - dagegen, daß diese Rechtsansicht unter Verweisung auf lediglich apodiktische Feststellungen, ohne Begründung, erst durch einen Senat des RFH von einem anderen, dann vom BFH übernommen worden ist. - In materieller Hinsicht, meint Kruse allerdings, sprächen "einige recht beachtliche Gründe" für diese Rechtsauffassung. Da nämlich keine Nachsicht bei Versäumung der Frist möglich sei, [6] sei es vorstellbar, daß die Fristen schon verstrichen, der Anspruch also schon erloschen sei, wenn der Berechtigte von den anspruchsbegründenden Tatsachen erfahren. [7] Trotzdem, meint er, sei diese Abweichung vom Gesetzeswortlaut nicht gerechtfertigt, und verweist auf den Weg über § 131 AO, da das Ergebnis letztlich doch auf Billigkeitserwägungen beruhe. -

---

1) FG Nürnberg EFG 1960, 197 Urt. v. 28.8.59
2) FG Düsseldorf EFG 1960, 393 Urt. v. 20.1.60
3) FG Münster EFG 63, 276 Urt. v. 29.11.62
4) Plath in Giese-Plath § 152 Anm. 10; v. Wallis, HHSp. § 152 Anm. 9; Kühn § 152 Anm. 6; Riewald 1941 § 153 Anm. 2; kritisch Kruse in Tipke-Kruse Anm. 12 vor § 150
5) Kruse in Urteilsanmerkung in FR 61, 115
6) Über die Frage der Nachsichtgewährung bei Erstattungs-und Vergütungsansprüchen sh. unten S. 54 ff.
7) Er denkt dabei wohl besonders an den Anspruch gemäß § 47 Abs. 3 EStG, 153 AO

Positiv nimmt dagegen Riewald [1] Stellung. Allerdings sei die Aufstellung dieses Erfordernisses ursprünglich wohl nicht die Absicht des Gesetzgebers gewesen, da der Wortlaut davon nichts erwähne und außerdem das Gesetz an anderen Stellen, z.B. im § 87 V AO, gerade den langen Zeitraum von 1 Jahr gewähre, um die Berufung auf subjektive Umstände im Interesse der Stabilität der Rechtslage auszuschließen. Trotzdem heißt er diese Rechtsansicht im Grundsätzlichen gut, da es wohl mit den heutigen rechtsstaatlichen Anschauungen nicht vereinbar sei, wenn die doch nur einjährige Frist bis zum Erlöschen eines Geldanspruchs an die öffentliche Hand durch Umstände ausgelöst würde, die dem Berechtigten gar nicht bekannt geworden seien. -

2. Stellungnahme des Verfassers

Im Hinblick auf diese durch die Rechtsprechung begründete Rechtsansicht stellt sich eine zweifache Frage, einmal ob sie materiell gerechtfertigt ist, wie sie zu begründen ist, und zum andern, ob sie formell mit dem Wortlaut der §§ 151, 152 Abs. III, 153 AO zu vereinbaren ist.

a) Bedeutung des Ausdrucks "Tragweite der Ereignisse"

Dazu ist zunächst einmal notwendig, zu klären, was die Rechtsprechung meint, wenn sie fordert, der Berechtigte müsse "die Tragweite" der Ereignisse, die den Anspruch begründen, erkennen können.

Denn diese Formulierung ist derartig unscharf, daß sie es eigentlich nicht verdient, immer wieder von Rechtsprechung und Schrifttum verwandt zu werden, und nur geeignet, Verwirrung zu stiften.

Im normalen Sprachgebrauch wird man unter dem Wort "Tragweite"

---

1) Riewald in BRK § 153 Anm. 2 Abs. 2

die Bedeutung und die möglichen Folgen eines Ereignisses zu verstehen haben. [1] Wollte man diese Bedeutung dem erwähnten Begriff auch in bezug auf die Ereignisse, die einen Erstattungsanspruch begründen, beilegen, so hinge der Fristbeginn in jedem einzelnen Falle davon ab, ob und wann der Berechtigte in der Lage ist, richtige rechtliche Schlüsse aus den anspruchsbegründenden Ereignissen zu ziehen; die Frist begänne dann zu laufen, wenn der Berechtigte erkannt hat, daß sich für ihn aus dem Vorliegen der anspruchsbegründenden Ereignisse, d.h. aus bestimmten Tatsachen, ein Erstattungsanspruch ergibt, kurz, wenn er die Rechtslage erkannt hat. - Eine derartige Abstellung auf subjektive Momente kann jedoch im Interesse der Stabilität der Rechtslage [2] nicht angängig sein. Der Rechtsstaat weist seinen Bürgern Rechte zu, sie zu erkennen und wahrzunehmen, mußte er aber in der Regel den Beteiligten überlassen. Grundsätzlich muß hier deshalb der Satz gelten: iura vigilantibus scripta sunt. [3]

In den angeführten Urteilen des RFH, des BFH und der FG ist der Begriff "Tragweite der Ereignisse" auch nicht in dem oben dargelegten Sinn gebraucht worden, sondern in dem Sinne, daß dem Berechtigten erst die den Anspruch begründenden "Tatsachen" bekannt sein müßten. Es hätte deswegen genügt, wenn der RFH auf das "Bekanntwerden der Ereignisse" abgestellt hätte. Und allenfalls darauf muß die Hinausschiebung des Fristbeginns beschränkt bleiben, wenn sie überhaupt gerechtfertigt und die Auslegung der gesetzlichen Vorschriften in dieser Weise zulässig ist.

---

1) Das Wort ist eine Lehnsübersetzung des französischen Wortes "portée". Im ursprünglichen Sinne wurde es auf militärischem Gebiet gebraucht: Tragweite der Artillerie. Erst etwa ab 1848 hat es eine übertragene Bedeutung. - Kluge, Friedrich, Etymologisches Wörterbuch der deutschen Sprache, 17. Aufl., Berlin 1957

2) vgl. Riewald in BRK § 153 Anm. 2 Abs. 2

3) Riewald aaO hält deshalb das Urteil des BFH vom 18.6.54, BStBl. 54, 233, (Beginn der Frist für einen Fortschreibungsantrag, § 225 a Abs. II AO) für nicht unbedenklich. Maßgeblich für die Verschiebung des Fristbeginns war dort jedoch der Gedanke des Vertrauensschutzes. - sh. dazu auch Anm. 2 S. [illegible]

b) Ist die Aufstellung des subjektiven Erfordernisses durch die Rechtsprechung materiell gerechtfertigt?

Ausgangspunkt für diese Untersuchung ist die Erwägung, daß es wohl mit den heutigen rechtsstaatlichen Anschauungen nicht vereinbar ist, wenn die Frist durch Umstände ausgelöst wird, die dem Berechtigten gar nicht bekanntgegeben oder sonst bekannt geworden sind.

aa) Ergibt sich die Abhängigkeit des Fristbeginnes von dem subjektiven Erfordernis aus Art. 19 Abs. 4 GG ?

Es soll zunächst untersucht werden, ob sich die Forderung, daß die Frist zur Geltendmachung eines Erstattungsanspruchs nicht eher zu laufen beginnen darf, als bis der Berechtigte die anspruchsbegründenden Tatsachen erkennen konnte und mußte, aus Art. 19 Abs. 4 GG herleiten läßt.

Art. 19 Abs. 4 GG wird als "formelles Hauptgrundrecht" bezeichnet. [1] Sein Sinn und Zweck ist es, den Schutz der Individualsphäre vor rechtswidrigen Eingriffen formell zu gewährleisten, [2] demjenigen, der durch die öffentliche Gewalt in seinen Rechten verletzt worden ist, gerichtlichen Schutz zu garantieren. Art. 19 Abs. 4 GG gewährleistet die Möglichkeit der Rechtmäßigkeitskontrolle staatlicher Maßnahmen durch unabhängige Gerichte. Er ist als "Rechtsweggarantie" zu bezeichnen, [3] und "Rechtsweg" bedeutet "Gerichtsweg", "Weg zu den Gerichten". [4]

---

1) Klein, VVDStRL 8, 88 und 123
2) Maunz-Dürig, RdZ 2 zu Art. 19 Abs.4
3) BVerfG NJW 1960, 331 f., Urt. v. 12. 1.60; Maunz, Staatsrecht, S. 116 f.
4) Dürig in Maunz-Dürig, RdZ 39 zu Art. 19 Abs.4 GG

Entsprechend dieser Inhaltsbestimmung des Art. 19 Abs. 4 GG kann man aus ihm wohl die Forderung herleiten, daß in Fällen, in denen eine Rechtsmittelbelehrung vorgeschrieben ist, die Rechtsmittelfrist bei fehlender Belehrung nicht zu laufen beginnt; ebenso dort, wo ein Verwaltungsakt der Begründung entbehrt, weil die Rechtsmittelfrist Überlegungsfrist ist. [1] Denn anders wäre der Schutz durch die Gerichte kein "effektiver", [2] sondern nur ein papierener. Auch die Forderung, daß ein durch ein Prozeßgesetz zugelassenes Rechtsmittel nicht durch eine unzureichende Zustellungsvorschrift praktisch wieder eingeschränkt werden darf, [3] ergibt sich aus Art. 19 Abs. 4 GG.

Ebensowenig jedoch, wie man aus Art. 19 Abs. 4 GG eine allgemeine Rechtsmittelbelehrungspflicht herleiten kann, [4] kann man aus ihm die Forderung herleiten, daß der Beginn der zur Geltendmachung von öffentlich-rechtlichen Ansprüchen gesetzen Fristen von der Kenntnis der anspruchsbegründenden Tatsachen seitens des Berechtigten abhängig sein muß. Diese Fristen sind zwar verfahrensrechtliche Handlungsfristen, nicht aber echte Rechtsmittelfristen. Durch ihren, für den Berechtigten nicht erkennbaren Ablauf wird der durch Art. 19 Abs. 4GG garantierte Rechtsschutz durch die Gerichte nicht beeinträchtigt.

Gegenüber dem Ablauf der Fristen bei Erstattungsansprüchen besteht der Schutz durch Art. 19 Abs. 4 GG nur darin, daß der Betroffene, wenn sein Antrag wegen Fristablaufs abgelehnt wird, den Bescheid

---

1) OVG Berlin, JZ 1955, 555, Urt.v.10.11.54 mit Anm. von Menger; ebs. Maunz-Dürig, RdZ 50 zu Art. 19 Abs.4

2) Bachof, DRZ 1950, 246; BFH Slg. Bd. 55, 278

3) Just, Die verfassungsrechtliche Problematik, S.13

4) BFH BStBl. 1955, 26, Urt.v. 1.12.54; Felix, BB 1955, 150; Fließbach, StW 1955 Sp. 205 ff und StbJb. 1960/61, S. 90; Hämann, S. 202; Dürig in Maunz-Dürig, RdZ 59 zu Art.19 Abs. 4; Pendele-Bock, S. 156; Tipke-Kruse § 246 Anm. 3; BFH BStBl. 1959, 355/56, Urt. v. 1.7.59; FG Hamburg EFG 1959, 421, Urt. v. 3.3.59; FG Karlsruhe EFG 59,39,Urt. v. 5. 11.58; FG Nürnberg EFG 1960, 198, Urt. v. 28.8.59; Ritter, ZfZ 1956, 200;
a.A.Werner, JZ 1955,349;Kaatz,FR 1955,379; Wendt,BB 1955,457;Anm.in B 1955,89. Letztere Ansicht ist nicht durchgedrungen.

im Berufungsverfahren anfechten kann. In dem Institut des Berufungsverfahrens gegenüber derartigen ablehnenden Bescheiden (§ 235 Ziff. 5 AO) ist der Rechtsschutz des Art. 19 Abs. 4 GG bereits realisiert. [1]

bb) Vereinbarkeit der Fristbestimmungen mit allgemeinen rechtsstaatlichen Grundsätzen

Die Erstattungsansprüche sind ein Ausfluß der Gerechtigkeit, [2] sie sollen eine Vermögensverschiebung ausgleichen, die deswegen ungerechtfertigt ist, weil der Steueranspruch des Staates nicht oder doch nicht in der Höhe bestand, wie vom Steuerpflichtigen Zahlungen geleistet wurden. Ihre Geltendmachung ist an Fristen gebunden, weil sonst die Rechtslage unüberschaubar wäre; die Ansprüche könnten jederzeit - gleich, wann sie entstanden sind - geltend gemacht werden, und dadurch entstünde für die Finanzverwaltung eine nicht tragbare Unsicherheit. Die Fristbindung ist also ein Erfordernis der Rechtssicherheit, die eine der tragenden Grundsätze des Rechtsstaates ist. [3]

Wie jedoch die Auslegung der Vorschriften über die Erstattungsansprüche durch die Rechtsprechung zeigt, besteht das Problem, ob so, wie das Gesetz die Erstattungsansprüche gibt, dem ihnen zugrunde liegenden Gerechtigkeitsprinzip Genüge getan ist. Denn die Abweichung vom Wortlaut des

---

1) vgl. BGH St. 13, 102, 113, Urt. v. 21.4.59

2) H.J. Wolff, Lehrbuch des Verwaltungsrechts, § 44 II; vgl. Bühler, Steuerrecht I, 2. Auflg., S. 247; Hensel, Steuerrecht, S. 180; BVerfGE 13, 31, Beschluß v. 27.6.61; Wiedergutmachung ist ein Gebot der Gerechtigkeit. Vgl. auch Otto v. Gierke, Deutsches Privatrecht Bd. III, S. 995: "Der leitende Gedanke, dem das Gesetz bei der Gewährung des Bereicherungsanspruches folgt, ist die Herbeiführung eines Ausgleichs zwischen formellen und materiellem Recht im Sinne der sozialen Gerechtigkeit."

3) BVerfG E 2, 380 ff (403) Urt. v. 1.7.53
3, 4, 11 " " 24.7.53
3, 225, 237 " " 18,12.53
7, 89, 92 Beschl. v. 24.7.57
7, 194, 196 " " 12.12.57

Gesetzes kann nur aus der Erwägung heraus vorgenommen worden sein, daß das Gesetz die Interessen der Steuerpflichtigen nicht genügend berücksichtige. Wenn nämlich die Frist zu laufen beginnt, sowie der Erstattungsanspruch fällig ist, [1] ohne Rücksicht darauf, ob der Berechtigte die Tatsachen erkennen konnte, die den Anspruch begründeten, bzw. fällig werden ließen, so könnte dadurch unter Umständen vereitelt werden, was eigentlich bezweckt ist: der Ausgleich der ungerechtfertigten Vermögensverschiebung oder anders: die Einräumung der Möglichkeit für den Steuerpflichtigen, der zuviel gezahlt hat, diesen Mehrbetrag zurückzuverlangen. Es wäre dann möglich, daß ein Steuerpflichtiger die anspruchsbegründenden Tatsachen zu einem Zeitpunkt erführe - etwa anläßlich einer Lohnsteueraußenprüfung -, zu dem der Anspruch bereits nicht mehr geltend gemacht werden könnte, da die Frist bereits verstrichen wäre. - Daß eine solche Regelung nicht "richtig" ist, sagt uns unser Rechtsgefühl. [2]

---

vgl. auch BFH BStBl. 1953, 318, 321, Urt. v. 8.9.53
55, 309 " v. 16.8.55
58, 390/391 " v. 1.8.58
58, 409, 412 " v. 14.8.58
58, 472 " v. 3.7. 58
59, 86, 87 " v. 5.12.58

1) siehe dazu die Ausführungen unter Abschnitt 1 A I

2) Zum dreifachen Inhalt dieses Begriffes siehe Riezler, Rechtsgefühl, S. 66 ff:
   a) Gefühl für das, was Recht ist, genauer, Fähigkeit zu intuitiver Erfassung und richtiger Anwendung dessen, was geltendes Recht ist.
   b) Gefühl für das, was Recht sein soll, als die gefühlsmäßige Neigung zum Rechtsideal, oder, vorsichtiger gesagt, zu einem Rechtsideal,
   c) Gefühl dafür, daß nur das dem Recht entsprechende geschehen soll, also Gefühl der Achtung vor der bestehenden Rechtsordnung.

Es stellt sich deswegen zunächst einmal die Frage, wann eine Norm als richtig, als materiell gerecht zu bezeichnen ist. - Den Inhalt des absoluten Gerechtigkeitsbegriffes zu bestimmen, ist uns unmöglich, Gerechtigkeit in diesem Sinne ist ein allem rationalen Denken unzugängliches oberstes Prinzip. [1] Auch von einem Rechtsstaat kann Gerechtigkeit deshalb nur relativ gewährleistet werden, [2] d.h. der Inhalt des Begriffes Gerechtigkeit ist notwendigerweise abhängig von der Volksgemeinschaft. In diesem Sinne hat auch das Bundesverfassungsgericht [3] Stellung genommen, wenn es als Maßstab für die Beantwortung der Frage "was ist gerecht" das "allgemeine Gerechtigkeitsempfinden" nennt. Grundlage der Entscheidung darüber, ob eine Regelung gerecht ist, sind also die materialen Wertanschauungen unserer Gesellschaftsordnung, [4] auf denen sich ein bestimmtes allgemeines Rechtsbewußtsein oder Gerechtigkeitsempfinden aufbaut. Einen objektiven Maßstab gibt es nicht. [5] Demgemäß kommt es letztlich nicht darauf an, daß eine Norm in irgendeinem objektiven Sinn gerecht ist, sondern darauf, daß sie von der tragenden Schicht (allen billig und gerecht Denkenden) der Gemeinschaft als gerecht empfunden wird. [6]

---

1) Radbruch, Rechtsphilosophie, S.124; Wackernagel, Steuergerechtigkeit, S.6; Bäumlin, Die rechtsstaatliche Demokratie, S. 58; Hesse, AöR n.F. Bd. 77, 198; Paulick, StbJb. 57/58, S.92; Kelsen, Was ist Gerechtigkeit, S.40

2) Bäumlin aaO; Scholz, Rechtssicherheit, S. 6; Brunner, Gerechtigkeit S. 122: Die Verwirklichung des relativ Gerechten entspricht einem sittlich geforderten Realismus, der erkennt, daß die Erreichung des absoluten Ideals nicht möglich ist.

3) BVerfGE 3, 58, 136, Urt. v. 17.12.53

4) Praß, StbJb. 55/56, S. 148; Hesse, AöR n.F. Bd. 77, 198; Leibholz, DVBl. 51, 195; vgl. auch M. Rümelin, Gerechtigkeit, S. 37 ff.

5) Vgl. Kelsen, Was ist Gerechtigkeit, S. 23

6) Hesse aaO., S. 217; Praß aaO. S. 149; vgl. auch Amonn, Gerechtigkeit und Zweckmäßigkeit, S. 1, 7, 8, 13, der das auch immer wieser zum Ausdruck bringt: "Wir werden es als gerecht ansehen" (S.7), "wir finden es selbstverständlich" (S.8), "es handelt sich um eine subjektive Gereichtigkeitsvorstellung" (S.13) und "dem Greichtigkeitsgefühl muß Rechnung getragen werden." (S.13) -Ebenso

Rechtsprechung und Schrifttum haben zu der vorliegenden Frage in großem Umfange Stellung genommen.[1] Unbedenklich wird man die erwähnten Stellungnahmen als übereinstimmend mit dem allgemeinen Gerechtigkeitsempfinden ansehen dürfen, da die doch unbegründete Feststellung des RFH meist kritiklos übernommen worden ist. Eine Tatsache, die dafür spricht, daß die Auffassung des RFH allgemein als gerecht empfunden wird. Und wenn Kritik geübt worden ist,[2] dann nicht in materieller Hinsicht, sondern nur in formeller. - Es ist also festzustellen, daß die durch das Gesetz getroffene Regelung (§§ 151 ff AO) des Fristbeginns nicht der materialen Gerechtigkeit entspricht. Ihr genügt es nicht, wenn dem Erstattungsberechtigten (dem Steuerpflichtigen, in dessen Person ein Erstattungstatbestand verwirklicht ist) zwar ein Anspruch zugewiesen wird, der Beginn der Frist für seine Geltendmachung jedoch unabhängig davon ist, ob der Berechtigte überhaupt erkennen kann, daß ihm ein Anspruch zusteht. Die Durchsetzbarkeit darf nicht vom Zufall abhängig sein, sondern es muß dem Berechtigten in jedem Fall die reale Möglichkeit gegeben werden, diesen Anspruch auch geltend zu machen. Ohne die Möglichkeit hat der Anspruch keinen Wert und kann seinen Zweck nicht erfüllen. Wenn aber die Frist ohne Rücksicht darauf, ob der Berechtigte die anspruchsbegründenden Tatsachen erkennen konnte, zu laufen beginnt, dann kann unter Umständen die Möglichkeit der Geltendmachung infolge Fristablaufs entzogen werden, ohne daß der Berechtigte sie hätte nutzen können, weil er die Tatsachen, die ihm einen Erstattungsanspruch begründeten, nicht kannte. - Der Gerechtigkeit entspricht also nur ein Fristbeginn, der von der Tatsache abhängig ist, ob der Berechtigte die anspruchsbegründenden Tatsachen erkennen konnte und mußte. -

---

bemerkt Zeidler, Empfiehlt es sich ..., S.21: ..., daß Gerechtigkeit werten bedeutet." - vgl. auch Kelsen, aaO. S. 23 und 40.

1) Vgl. II 1 und 2

2) So von Kruse, FR 61, 115, der das Ergebnis materiall durchaus billigt, aber zu seiner Erreichung auf den Weg über § 131 AO verweist.

Der Durchführung dieser materiell gerechten Regelung könnte jedoch das Prinzip der Rechtssicherheit entgegenstehen. Gerechtigkeit und Rechtssicherheit können bisweilen in Widersoruch zueinander treten.[1] Radbruch [2] nennt sie Antinomien der Rechtsidee. Während die Gerechtigkeit Bestimmungen erfordert, "die

a) sich allen Sachverhalten anschmiegen und dabei doch

b) die unendliche Fülle des Lebens einheitlich gestalten",

verlangt die Rechtssicherheit

" a) ein Minimum an Bestimmungen,

b) dieses Wenige soll dann strikt gelten". [3]

Die Stabilität der Rechtslage verlangt also eine möglichst geringe Berücksichtigung subjektiver Umstände. [4] Nur dadurch ist es möglich, in absehbarer Zeit die Unsicherheit der Rechtslage zu beseitigen: ist der Anspruch nicht innerhalv der mit seiner Fälligkeit beginnenden Frist geltend gemacht worden, so erlischt er; der Steuerpflichtige kann nicht mehr fordern, der Steuerfiskus ist dem Anspruch nicht mehr ausgesetzt. Die Rechtslage ist klar und überschaubar. [5]

Fraglich ist nun, welchem dieser beiden Prinzipien, materialer Gerechtigkeit oder Rechtssicherheit, hier der Vorzug gegeben werden muß. -

---

1) Statt vieler: Rümelin, Gerechtigkeit, S. 49; Emge, Sicherheit und Gereichtigkeit, S. 3; Rümelin, Rechtssicherheit, S. 4; BVerfGE 3, 225, 237, Urt. v. 18.12.53

2) Radbruch, Rechtsphilosophie, S. 168 ff

3) Emge, Sicherheit und Gerechtigkeit, S. 3

4) Vgl. Riewald in BRK § 153, Anm. 2 Abs.2; siehe auch die Regelungen der §§ 87 Abs. 5 AO und 58 Abs. 2 VerwGO

5) Der Zustand entspräche dem "staatlichen Interesse am Rechtsfrieden und an klaren Rechtszuständen" (so Rümelin, Rechtssicherheit S.19); - vgl. auch BVerfGE 2, 380, 403, Urt. v. 1.7.53: "Rechtsfrieden und Rechtssicherheit sind von so zentraler Bedeutung für die Rechtsstaatlichkeit, ..."

Grundsätzlich ist es Recht und Aufgabe des Gesetzgebers, diese Entscheidung zu treffen. [1] Da beide Prinzipien wesentliche Bestandteile der Rechtsstaatlichkeit sind, [2] ist im Zweifelsfall eine gründliche Abwägung geboten, bevor in einer Vorschrift entweder der Gerechtigkeit oder der Rechtssicherheit der Vorrang eingeräumt wird. Für diese Entscheidung ist dem Gesetzgeber ein gewisser Ermessensspielraum gegeben. Innerhalb seiner Grenzen mag er in einem Fall das Hauptgewicht auf die Verwirklichung der Gerechtigkeit, in einem anderen auf die Herbeiführung oder Erhaltung der Rechtssicherheit legen.

Überall dort, wo der Gesetzgeber eine strenge Fristordnung geschaffen hat, hat er es aus Rechtssicherheitserwägungen heraus getan. [3] So auch bei den Vorschriften über die Erstattungsansprüche. Gerade dort aber ist es fraglich, ob die Bevorzugung der Rechtssicherheit gerechtfertigt und zulässig ist. Denn gerade im Steuerrecht muß heute größtes Gewicht darauf gelegt werden, daß die materiale Gerechtigkeit verwirklicht wird, da der Staatsbürger einerseits in sehr hohem Maße finanziell in Anspruch genommen wird, andererseits aber die steuerrechtlichen Vorschriften derartig zahlreich und kompliziert sind, daß der Laie sie kaum überschauen kann. Kein anderes Rechtsgebiet vermittelt dem Bürger derart ein Bewußtsein der Abhängigkeit wie gerade das Steuerrecht. Und deshalb muß - wie Hartz[4] sagt - ein Ausgleich zwischen den Belangen des Steuerfiskus und des Bürgers im Geiste des Grundgesetzes herbeigeführt werden.

Wenn beides, Gerechtigkeit und Rechtssicherheit Elemente der Rechtsstaatlichkeit sind, Elemente, die zueinander in Widerspruch treten können, dann ergibt sich daraus die Folgerung, daß es ein Erfordernis der Rechtsstaatlichkeit ist, sie im Kollisionsfalle wohl gegeneinander abzuwägen. [5] Ein Staat

---

1) BVerfGE 3, 225, 237, Urt. v. 18.12.53

2) Vgl. v. Mangoldt-Klein, Art. 20 Anm. VI 2; BFH BStBl. 58, 390/391, Urt. v. 1.8.58; 58, 409, 412, Urt. v. 14.8. 58; auch das Urteil in Anm. 1 und BVerfGE 7, 89, 92, Urt. v. 24.7.57; siehe auch Anm. 3 auf Seite 17

3) Vgl. Jaenke, Rechtssicherheit und Steuerrecht, S. 84-86 zu § 87 Abs. 5 AO; Scholz, Rechtssicherheit S. 56

4) Hartz, Auslegung, S. 37/38; vgl. auch Sauer, Die Gerechtigkeit, S. 127/128

5) Vgl. BVerfGE 3, 225, 237, Urt. v. 18.12.53 und 7, 89, 92/93

wäre dann nicht mehr Rechtsstaat, wenn er nur das eine oder das andere von ihnen zu verwirklichen trachtete. Das Prinzip der Rechtsstaatlichkeit wird dann verletzt, wenn die es ausfüllenden - sich widersprechenden - Postulate mit Rücksicht auf den zu regelnden Sachverhalt nicht in möglichst hohem Maße in Einklang gebracht werden.

Die Grenze des gesetzgeberischen Ermessens für die Bewertung von Gerechtigkeit und Rechtssicherheit ergibt sich also aus dem zu regelnden Sachverhalt selbst, sie muß in der "Natur der Sache" [1] gesehen werden.[2]

Es stellt sich also konkret die Frage: ist für die Geltendmachung von Erstattungsansprüchen die Rechtssicherheit in dem Maße zu bevorzugen, wie es der Gesetzgeber getan hat, ist die Fristbindung ohne Rücksicht auf das subjektive Moment des "Erkennenkönnens der anspruchsbegründenden Tatsachen" in dem Maße erforderlich, daß der Verzicht auf weitergehende Verwirklichung der materialen Gerechtigkeit dadurch gerechtfertigt ist ? - Aus den oben angeführten Gründen, die gerade besondere Beachtung der materialen Gerechtigkeit fordern, muß sie verneint werden. In allen Stellungnahmen zu diesem Problem ist die Entscheidung dieser Frage immer gleichzeitig mit der Feststellung getroffen worden, daß die vom RFH begründete Auffassung gerecht sei. Denn Bedenken in bezug auf die Rechtssicherheit sind bei der Durchführung der materiell gerechten Lösung nie geäußert worden. Die Begründung des Erfordernisses, daß die Frist erst dann zu laufen beginnen darf, wenn der Berechtigte die anspruchsbegründenden Tatsachen erkennen kann, beinhaltet also zweierlei: erstens die Überzeugung, daß diese Lösung materiell gerecht sei und zweitens, daß diese materiell gerechte Lösung unter Einschränkung der Rechtssicherheit durchzuführen sei.

Man kann also feststellen, daß allgemein in diesem Falle der materialen Gerechtigkeit der Vorzug vor der Rechtssicherheit gegeben wird. Zwar ist

---

1) Dazu Radbruch, Die Natur der Sache als juristische Denkform, S. 161 und 163: "Ein jedes Sollen ist für einen bestimmten Stoff und deshalb auch durch diesen Stoff bestimmt, alles Gelten ist Hingelten auf ein bestimmtes Substrat."

2) Vgl. BVerfGE 7, 89, 93

eine Fristbindung der Erstattungsansprüche aus Rechtssicherheitserwägungen heraus durchaus vonnöten, aber sie muß so ausgestaltet sein, daß die Verwirklichung der Gerechtigkeit nicht derartig beeinträchtigt wird, wie es nach dem Wortlaut der Fristvorschriften der Fall ist. Denn so ist das Prinzip der Rechtsstaatlichkeit verletzt, da Rechtssicherheit und Gerechtigkeit nicht dem zu regelnden Sachverhalt entsprechend richtig gegeneinander abgewogen sind. [1]

Die Fristen für die Geltendmachung von Erstattungsansprüchen dürfen demgemäß erst dann zu laufen beginnen, wenn der Anspruchsberechtigte die Tatsachen erkennen konnte und mußte, die den Anspruch begründeten.

Wie wir sehen, lassen sich für dieses Ergebnis sachliche, objektive Grundlagen kaum finden. Seine Grundlage sind letztlich die heutigen rechtsstaatlichen Wertungen. Ebenso, wie der Inhalt der Idee der Gerechtigkeit von der jeweiligen Gesellschaftsordnung, von dem jeweils herrschenden allgemeinen Gerechtigkeitsempfinden bestimmt wird, ebenso wird auch das Verhältnis von materialer Gerechtigkeit und Rechtssicherheit von dem Rechtsbewußtsein der tragenden Schicht einer jeden Gemeinschaft bestimmt. Unsere heutigen rechtsstaatlichen Anschauungen, die sich auf die materialen Wertanschauungen unserer Gesellschaftsordnung gründen, lassen es unzulässig, "unmöglich", "unvorstellbar" erscheinen, daß die Frist zu laufen beginnt, ohne Rücksicht darauf, ob der Berechtigte überhaupt die anspruchsbegründenden Tatsachen erkennen kann. [2]

Zum Vergleich sei auf manche Regelungen des Fristbeginns bei Rechtsmittelfristen hingewiesen - z.B. §§ 246 Abs. 1 und 3 AO, 58 Abs. 1 VerwGO - und auf die teilweise gesetzlich begründete Pflicht zur Rechts-

---

1) Vgl. Paulick, Zeitschrift für die gesamte Staatswissenschaft Bd. 109, S. 489: wenn eine Steuer zur unsittlichen, ungerechten Last wird, dann ist sie verfassungswidrig, weil rechtsstaatlichen Grundsätzen widersprechend.

2) Als Beweis dafür dient - wie bereits dargelegt - die Tatsache, daß die von RFH vertretene Auffassung uneingeschränkt vom BFH und - jedenfalls in sachlicher Hinsicht - auch vom gesamten steuerrechtlichen Schrifttum gutgeheißen worden ist.

mittelbelehrung - §§ 59 VerwGO, 35a StPO, 150 II, 211 Abs.2 Ziff.1, 212a Abs.2, 218 Abs.1, 386 Abs. 2 Ziff. 4, 258 Abs.1 Satz 2 AO. - Sowohl Belehrungspflicht als auch Abhängigkeit des Fristbeginns von der Tatsache, daß der Beteiligte belehrt worden ist oder daß ihm der Bescheid zugestellt oder bekannt geworden ist, bzw. ihm als bekanntgegeben gilt, sind aus rechtsstaatlichen Erwägungen heraus statuiert worden.[1] Hier ist es das Recht auf Gehör, welches verwirklicht werden soll,[2] ein Ausfluß der materialen Gerechtigkeit. Ein Beweis dafür, daß die heutigen rechtsstaatlichen Wertanschauungen tatsächlich dieser Art sind, ist Art. 19 Abs. 4 GG. In dieser Bestimmung, der Rechtsweggarantie, haben sie ebenfalls ihren Niederschlag gefunden, und Art. 19 Abs. 4 GG ist deswegen als eine weitere Stufe zur Vervollkommnung des idealen Rechtsstaates anzusehen.[3]

c) Zulässigkeit der Auslegung der Fristbestimmungen gegen ihren Wortlaut

Es soll im Folgenden untersucht werden, ob die Grundsätze, die für die Auslegung von Gesetzen gegen ihren Wortlaut entwickelt worden sind, der Er-

1) Vgl. BT-Drucksachen 3713, 1952, S. 46 zu § 35a StPO, Begründung des Entwurfs des sog. Strafrechtsbereinigungsgesetzes vom 4.8. 53: Es ist ein rechtsstaatliches Erfordernis, daß der Betroffene bei der Bekanntgabe aller gerichtlichen Entscheidungen, die durch ein befristetes Rechtsmittel angefochten werden können, entsprechend belehrt wird; - und BT-Drucksache 3420, 1949, S. 7 zu § 20 VerwGG: .. durch die Einführung der allgemeinen Rechtsmittelbelehrungspflicht "eine Folgerung aus den Anforderungen der Grundsätze des Rechtsstaates zu ziehen.."
Im Steuerrecht gibt es allerdings keine allgemeine Pflicht zur Rechtsschutzbelehrung.

2) Vgl. BT-Drucksache 55, 1957, S. 36 zu § 58 VerwGO; Friese NJW 54, 660: Die Möglichkeit der Rechtsmitteleinlegung hat für den Betroffenen nur Wert, wenn er sie kennt.

3) Vgl. Klein, VVDStRL Bd. 8, 67

reichung des unter b) gefundenen Ergebnisses etwa entgegenstehen. Ebensowenig wie die Rechtsprechung dieses Ergebnis materiell-rechtlich begründet hat, hat sie die Frage angeschnitten, ob eine dahingehende Auslegung der betreffenden Vorschriften überhaupt zulässig ist. Auch im Schrifttum ist zu dieser Frage nur gelegentlich Stellung genommen,[1] die Zulässigkeit derartiger Auslegung aber bezweifelt[2] oder abgelehnt[3] worden. -

Auslegung einer Vorschrift bedeutet Klarstellung ihres Sinnes, "des Sinnes, der für das Rechtsleben, also auch für die richterliche Entscheidung, der maßgebende ist".[4] Gegenstand der Auslegung ist das Gesetz selbst, der in ihm zum Ausdruck kommende objektivierte Wille des Gesetzgebers.[5] [6]

---

1) Tipke-Kruse FR 1961, 30; Kruse zu BFH BStBl 60, 318, Urt v. 5.4. 57, FR 61, 115

2) Tipke-Kruse aaO.

3) Kruse aaO.

4) Enneccerus-Nipperdey, Allg. Teil des Bürgerlichen Rechts, 14. Aufl., § 53 I, S. 197

5) BVerfGE 1, 299, 312, Urt. v. 21.5.52; 11, 126, 129, Beschl. v. 17.5.60; BFH BStBl. 56, 93, Urt. v. 1.2.56

6) Die objektive Auslegungsmethode verdient deswegen den Vorzug, weils es nicht angängig ist, neben die Gesetzesnorm noch einen "Willen des Gesetzgebers" zu stellen. Die subjektiven Vorstellungen der am Gesetzgebungsverfahren Beteiligten sind unbeachtlich. Der Staat spricht nur im Gesetz selbst, und der Wille des Gesetzgebers fällt zusammen mit dem Willen des Gesetzes. - So BVerfGE 11, 129; Radbruch, Rechtsphilosophie, S. 211; auch Hartz, StbJb. 58/59, S. 78.

a.A. Enneccerus-Nipperdey § 54, S. 324 ff; Kaiser, Auslegungsgrundsätze S. 40; vermittelnd Zimmermann NJW 54, 1629 und NJW 56, 1263; Bender JZ 57, 597: "Progressive Rechtsfindungsmethode".

Maßgebend für die Entscheidung ist anerkanntermaßen in erster Linie der Wortlaut des Gesetzes. [1] Das ist ein Erfordernis der Rechtssicherheit und liegt grundsätzlich auch im Interesse des Steuerpflichtigen, da er die Entscheidung in etwa voraussehen und sich darauf einrichten kann. [2] Das bedeutet aber nicht, daß der Richter sich nun unbedingt an den Wortlaut zu klammern hat, sondern nur, daß der Wortlaut maßgebend ist, solange das erzielte Ergebnis dem wirklichen Willen des Gesetzes, dem Sinn und Zweck der Vorschrift, wirtschaftlicher Vernunft und den Prinzipien des Rechtsstaates entspricht und nicht einen wirtschaftlich Schwächeren gegenüber dem Stärkeren benachteiligt. [3]

Liegt jedoch eine Diskrepanz zwischen der Entscheidung nach dem Wortlaut und - wie für den vorliegenden Fall zutreffend - dem Grundsatz der Rechtsstaatlichkeit vor, und zwar dadurch, daß sich im Laufe der Zeit die Wertungsmaßstäbe und die Rechtsanschauungen der Gesellschaftsordnung geändert haben, so, daß wir heute sagen, die Idee der materialen Gerechtigkeit sei zu wenig beachtet und es sei zuviel Gewicht auf die formale Ordnungsfunktion gelegt, dann muß in gewissen Grenzen ein Abweichen

---

1) Z.B. Hessdörfer, Der Rechtsstaat, S. 44 und StW 55 Sp. 683; Coing, Die juristischen Auslegungsmethoden, S. 7; Spitaler, StbJb. 54/55, S. 479; Weinsheimer, Die Auslegung gegen den Wortlaut, S. 60 f; BVerfGE 1, 229, Urt. v. 21.5.52; BFH BB 52, 454, Urt. v. 30.4.52; BStBl. 53, 344, Urt. v. 8.9. 53

2) BFH BStBl. 53, 102, Urt. v. 10.2.53

3) So Spitaler StbJb. 54/55, S. 479; ders. BB 56, 7; dazu, daß eine vom Wortlaut abweichende Auslegung statthaft ist, wenn Sinn und Zweck der Vorschrift oder deren wirtschaftliche Bedeutung dies verlangen, vgl. auch: RFH 8, 193, 197, Gutachten v. 18.1.22; 14, 48, 86, Urt. v. 18.6.24; 14, 163, 165, Urt. v. 7.8. 24; 16, 64, Urt. v. 24.5. 25; BFH BStBl. 54, 251, 252, Urt. v. 15.7.54; 55, 390, 391, Urt. v. 3.11.55; 56, 59, Urt. v. 11.1.56; BGH NJW 52, 832, Urt. v. 15.5.52; 54, 1113, 1114, Urt. v. 17.3.54; 55, 72, Beschl. v. 11.11.54; 55, 1276, Urt. v. 18.5.55; Fließbach, StW 56 Sp. 207; Vangerow, StW 53 Sp. 557, 559; Weinsheimer in "Von der Auslegung", S.294/295; ders. Die Auslegung gegen den Wortlaut, S. 19, 20, 23; Zimmermann, NJW55, 1088; ders. NJW 56, 1262

vom Wortlaut des Gesetzes zulässig und geboten sein, [1] dann muß es dem Richter gestattet sein, auch gegen den klaren und eindeutigen Wortlaut einer Vorschrift zu entscheiden. Die Grenzen dieser Auslegung ergeben sich aus dem Erfordernis, daß das gesetzgeberische Ziel nicht in einem wesentlichen Punkte verfehlt oder verfälscht wird. [2] Die Vorschrift ist, wenn sie nur ihren Sinn behält, so auszulegen, daß sie mit der Verfassung im Einklang steht; [3] sie ist "verfassungskonform" auszulegen.

Solange eine verfassungskonforme Auslegung irgend möglich ist, ist der betreffenden Vorschrift nicht ihre Gültigkeit zu versagen und braucht sie nicht für nichtig erklärt zu werden. [4] Die Nichtigerklärung eines Gesetzes muß ultima ratio bleiben, sie darf erst dann erfolgen, wenn das mit dem Grundgesetz im Einklang stehende Ergebnis nicht mehr im Wege der Auslegung zu erreichen ist und wenn der der Vorschrift zugrundeliegende Rechtsgedanke mit dem Geist des Grundgesetzes nicht vereinbar ist. [5]

Der in bezug auf die Vorschriften der §§ 151 Satz 2, 152 Abs. 3, 153 AO, 4 - 6 StAnpG festgestellte Widerspruch zu dem Prinzip der Rechtsstaatlichkeit muß beseitigt werden. Unter Berücksichtigung der oben aufgestellten Grundsätze kann dies durch verfassungskonforme Auslegung geschehen. Sinn und Zweck der Fristbestimmungen ist es, eine möglichst schnelle Klärung der Rechtslage herbeizuführen. Dieses gesetzgeberische Ziel wird bei der vorgenommenen Auslegung nicht verfehlt oder verfälscht. Nur die Art, wie es erreicht wird, ist den heutigen rechtsstaatlichen Grundsätzen ange-

---

1) BAG NJW 55, 807, Urt. v. 27.1.55; zustimmend Kaiser, Auslegungsgrundsätze, S. 45; Weinsheimer, Die Auslegung gegen den Wortlaut, S. 71

2) Vgl. BVerfGE 8,28, 34, Beschl. v. 11.6.58

3) Hess.VGH, VerwRSpr. 1956, 889, Urt. v. 13.5.55, RS 2

4) Bayer. VGH, VerwRspr. 1951, 651, 652, Urt. v. 10.3.51, RS 9; BVerfGE 2, 266, 282, Beschl. v., 7.5.53; 8, 28, 33, Beschl. v. 11.6.58; Württ.-Bad. VGH, VerwRspr. 54, 598, 601, Beschl. v. 17.12. 53; Weinsheimer, Die Auslegung gegen den Wortlaut, S. 71

5) Vgl. Riewald in BRK § 1 StAnpG Anm. 2 h Ziff. 1

paßt. Eine den damaligen Wertungen entsprechende Entscheidung würde heute als schlechthin unmöglich, unvorstellbar, unerträglich empfunden[1] und stände nicht im Einklang mit dem allgemeinen Rechtsbewußtsein. Eine so starke Bindung an die Wertvorstellungen eines vorkonstitutionellen Gesetzgebers, daß diese Abweichung vom Wortlaut nicht erfolgen dürfte, kann besonders deswegen nicht anerkannt werden, weil der damalige Gesetzgeber sich nicht am Grundgesetz orientiert hat.[2] [3]

Die hier vertretene Ansicht könnte mit dem Hinweis auf die Rechtssicherheit abgelehnt werden,[4] welche auch verlangt, daß man auf den Fortbestand eines einmal erlassenen Gesetzes muß vertrauen und sich darauf einrichten können. - Diesem Argument würde man uneingeschränkt beizupflichten haben, wenn es um Abweichungen vom Gesetzeswortlaut zum Nachteil der Steuerpflichtigen geht, nicht aber dort, wo es sich um eine Abweichung zugunsten des Steuerpflichtigen handelt - wie hier - ; denn niemand wird Vertrauen darauf setzen, daß die Frist auch wirklich zu laugen beginnt, wenn er die anspruchsbegründenden Ereignisse noch nicht kennt. -

---

1) Vgl. G. u. D. Reinicke, NJW 55, 1666 u. MDR 57, 194; Zimmermann, NJW 55, 1088 u. NJW 53, 486; Weinsheimer, Die Auslegung gegen den Wortlaut, S. 78; Salzwedel, Rechtsstaat im Steuerrecht, S. 49; Larenz, Methodenlehre, S. 320; Boehmer, Grundlagen II 2, S. 72 ff; Bender, MDR 59, 441, 446.

2) Vgl. Koch in BRK § 2 AO, Anm. 2 Ziff. 8 e

3) Immerhin ist bei der Anpassung einer gesetzlichen Vorschrift an veränderte Wertanschauungen äußerst behutsam vorzugehen. Eine Anpassung darf nur dort erfolgen, wo heute ganz allgemein andere Wertvorstellungen herrschen als die der betreffenden Vorschrift zugrundeliegenden, nicht aber dort, wo nur das persönliche Rechtsgefühl des Richters nicht mit ihnen übereinstimmt oder sich vereinzelt kritische Äußerungen in Rechtsprechung und Schrifttum finden. - Vgl. BAG NJW 55, 807, Urt. v. 27.1.55

4) Vgl. Radbruch, Rechtsphilosophie, S. 353; Schätzler, NJW 57, 122; v. Wallis FR 59, 20; siehe aber auch Anm. 3 auf S. 27 und Anm. 1 auf S. 28

III. Zusammenfassung

Als Ergebnis ist also festzuhalten, daß die Vorschriften der §§ 151 Satz 2, 152 Abs. 3 AO, 4 Abs. 2, 5 Abs. 5, 6 Abs. 3 StAnpG dahingehend ausgelegt werden dürfen und müssen, daß die Fristen für die Geltendmachung von Erstattungsansprüchen erst dann zu laufen beginnen, wenn der Berechtigte die den Anspruch begründenden Tatsachen erkennen konnte und mußte.

Auf eine einfache Formel gebracht, ist also Voraussetzung für den Fristbeginn:

1. Der Erstattungsanspruch ist fällig,
2. der Berechtigte kann und muß die anspruchsbegründenden Ereignisse erkennen.

Bei den reinen Erstattungsansprüchen, die sich aus einer erneuten Steuerfestsetzung ergeben, fallen diese Voraussetzungen auf einem Zeitpunkt zusammen, nämlich auf dem Zeitpunkt der Bekanntgabe der Berichtigung der Steuerfestsetzung. Sie läßt den Anspruch entstehen und fällig werden, und gleichzeitig kann und muß der Anspruchsberechtigte an Hand des Bescheides das Vorliegen der Voraussetzungen für einen Erstattungsanspruch erkennen. [1] Bei allen Erstattungsansprüchen, die sich nicht aus einer erneuten Steuerfestsetzung ergeben, können die Voraussetzungen für den Fristbeginn zu unterschiedlichen Zeitpunkten eintreten. Bei ihnen beginnt die Frist dann zu laufen, wenn der Berechtigte die Tatsachen erkennen konnte und mußte, die den Anspruch begründet und gleichzeitig seine Fälligkeit herbeigeführt haben.

1) Vgl. Tipke-Kruse, Anm. 12 vor § 150

IV. Ist die Verschiebung des Fristbeginns Gewohnheitsrecht geworden ?

Ohne die Frage zu klären, ob die lange geübte Auslegung der Fristvorschriften gegen ihren Wortlaut zulässig ist, erklärt das FG Münster in seinem Urteil vom 29.11.62, [1] die Ausschlußfrist des § 152 Abs. III AO beginne "nach bindendem Gewohnheitsrecht" erst dann zu laufen, wenn der Berechtigte die Tatsachen erkennen könne, die den Anspruch begründeten. Es läßt es bewußt dahingestellt, ob eine dahingehende Auslegung möglich wäre. Denn wenn es sich bei dieser Verschiebung des Fristbeginns tatsächlich bereits um Gewohnheitsrecht handelt, dann kann das Gewohnheitsrecht - welches als ursprüngliche Rechtsquelle gleichgeordnet neben dem Gesetz steht [2] - die nach dem Wortlaut der §§ 151 ff AO getroffene Regelung abgeändert haben.

Zur Bildung von Gewohnheitsrecht ist zunächst erforderlich der Rechtsgeltungswille der Gemeinschaft oder ihrer Organe. [3] Das bedeutet nicht, daß dieser Rechtsgeltungswille in der ganzen Volksgemeinschaft vorhanden sein muß, sondern, daß er allgemein in dem Kreise herrschen muß, für den der Rechtssatz gelten soll. [4] Handelt es sich - wie im vorliegenden Fall - um Gerichtsentscheidungen bestimmten vom Gesetz nicht erfaßten oder dieses abändernden Inhalts, dann ist ein Rechtsgeltungswille der Gemeinschaft als gegeben anzusehen, wenn diesen Entscheidungen von der Gemeinschaft bzw. den in Betracht kommenden Kreisen nicht widersprochen wird oder sie zum mindesten durch Stillschweigen gebilligt werden. [5]

Der Rechtsgeltungswille aber genügt allein noch nicht. Er muß sich niederschlagen in ständiger, langdauernder Übung. Diese Übung kann naturgemäß nicht immer von der Gemeinschaft vorgenommen werden, speziell dann nicht, wenn es sich um Gerichtsentscheidungen handelt. Dann wird sie vor-

1) FG Münster, EFG 63, 276, Urt.v. 29.11.62 (nicht rechtskräftig)
2) Jonas, Das Gewohnheitsrecht, S. 29; vgl. Enneccerus-Nipperdey, 15.Aufl. Bd.I 1, S. 271
3) Enneccerus-Nipperdey, a.a.O. S. 264
4) Ders. aaO. S. 265
5) Ders.aaO. S. 265

genommen durch die Gemeinschaft mittelbar, durch die Organe der Gemeinschaft.

Gewohnheitsrecht durch Gerichtsentscheidungen bestimmten Inhalts kann also dann entstehen, wenn diese Entscheidungen unwidersprochen - oder doch von den beteiligten Kreisen stillschweigend gebilligt - über einen langen Zeitraum ständig ergehen, wenn sie ständige Rechtsprechung werden.
Ein genaues Maß für die Dauer der ständigen Rechtsprechung läßt sich dabei nicht angeben. In der vorliegenden Frage ist das erste Urteil des RFH im Jahre 1941 ergangen, danach ist die Knüpfung des Fristbeginnes an das Moment des Erkennenkönnens ständige Rechtsprechung sowohl des RFH als auch des BFH und der Finanzgerichte geworden. Die Finanzverwaltung und das steuerrechtliche Schrifttum haben sich ohne großen Widerspruch dieser Entscheidung angeschlossen. Ob dadurch nun bereits Gewohnheitsrecht entstanden ist, wird man zunächst danach beurteilen müssen, ob sich in den beteiligten Kreisen bereits ein Interesses an dem Festhalten an dieser Rechtsauffassung, ein Kontinuitätsinteresse [1] gebildet hat.[2] - Die Entscheidungen sind ihrem Inhalt nach immer als richtig empfunden worden, gerade weil man sie als mit dem Gerechtigkeitsprinzip übereinstimmend wertete und heute als allein dem Rechtsstaatsprinzip entsprechend werten muß.[3] Deswegen ist ein Interesse an dem Festhalten an dieser Rechtsauffassung unbedingt als vorhanden anzusehen.

Gewohnheitsrecht kann sich jedoch nur in Ergänzung oder in Abänderung gesetzlicher Vorschriften bilden, nicht parallel zu ihnen. Wie im vorigen Abschnitt dargelegt, läßt sich aber unter der Herrschaft des Grundgesetzes die Verschiebung des Fristbeginns durch verfassungskonforme

---

1) Siehe Rümelin, Rechtssicherheit, S. 12: Rechtsdauerinteresse
2) Enneccerus-Nipperdey aaO. S. 267
3) Rümelin, Die bindende Kraft des Gewohnheitsrechts, S. 58, sagt, man könne in der heutigen Zeit nicht auf das Moment der langen Dauer abstellen. Unter Umständen könnten schon einige Entscheidungen des Reichsgerichts, die einer allgemein empfundenden Wertung entgegenkommen, genügen, um die erforderliche Rechtsüberzeugung (Überzeugungstheorie) hervorzurufen.

Auslegung der bestehenden gesetzlichen Vorschriften erreichen. Für ein Gewohnheitsrecht gleichen Inhalts ist deswegen kein Raum. - Nur, wenn man nicht der hier vertretenen Auffassung über die Zulässigkeit der dahingehenden Auslegung der Vorschriften über den Fristbeginn folgt, dann kann man das Vorliegen einer gewohnheitsrechtlichen Regelung bejahen. [1] [2]

B Beginn der Frist bei den Vergütungsansprüchen

I. Objektive Voraussetzung für den Fristbeginn

Für die Vergütungsansprüche trifft § 158 Abs. 1 AO folgende Fristbestimmung:
"Gewähren Steuergesetze in Fällen, wo eine Steuer entrichtet worden ist, unter besonderen Voraussetzungen einen Anspruch auf Vergütung, so kann dieser Anspruch, soweit nicht andere Fristen vorgeschrieben sind, nur bis zum Ablauf des Jahrs geltend gemacht werden, der auf das Jahr folgt, in dem er zuerst hätte geltend gemacht werden können".

Dieser Formulierung muß entnommen werden, daß die Frist zum Zeitpunkt der Fälligkeit des Vergütungsanspruchs, und zwar des "Anspruchs auf Festsetzung der Vergütung" [3] zu laufen beginnt. Während beim reinen Erstattungsanspruch also der Anspruch auf Zahlung - ausschließlich dieser als "Erstattungsanspruch" zu bezeichnen [4] - an eine Frist gebunden ist, und nicht der "Anspruch auf Begründung eines Erstattungs-

1) Das FG Münster sagt in oben zitiertem Urteil, man wolle die Möglichkeit dieser weitgehenden Gesetzesauslegung dahingestellt sein lassen, man könne jedoch zumindest von einem bindenden Gewohnheitsrecht sprechen. - Damit wird gesagt: entweder dahingehende Auslegung ist zulässig oder es besteht eine gewohnheitsrechtliche Regelung.
2) In bezug auf den Fristbeginn ist es also gleich, welcher Auffassung man sich anschließt: die Frist beginnt nach beiden Auffassungen dann zu laufen, wenn der Berechtigte die Tatsachen, die den Anspruch begründeten, erkennen kann und muß.
3) Siehe dazu oben S. 4
4) Siehe dazu oben S. 3 und 9

anspruchs", ist hier gerade nicht der "Anspruch auf Zahlung der Vergütung" fristgebunden, sondern der dem "Anspruch auf Begründung des Erstattungsanspruchs" gleichzusetzende "Anspruch auf Festsetzung der Vergütung".

Fraglich ist, ob der Zeitpunkt der Fälligkeit dieses Anspruchs auf den Zeitpunkt seiner Entstehung fällt, den Zeitpunkt also, in welchem die Ereignisse, die den Anspruch begründen, eingetreten sind. Diese Frage ist in der Regel zu bejahen.[1] Welche Ereignisse das sind, welcher Tatbestand erfüllt sein muß, ergibt sich aus den Einzelsteuergesetzen, z.B. Vergütung des Kakaozolls, wenn Waren, die Kakao enthalten, ausgeführt werden: Gesetz über die Vergütung des Kakaozolls bei der Ausfuhr von Kakaowaren vom 4.7. 1939, RGBl. 1939 I S. 1100 [2]

Eine Ausnahme von dieser Regel bilden allerdings die Fristen für Umsatzsteuervergütungsanträge:
Die §§ 75 und 80 UStDB verschieben die Möglichkeit der Antragstellung, den Zeitpunkt der Fälligkeit des Festsetzungsanspruchs und damit den Fristbeginn auf den Schluß eines jeden Vergütungszeitraumes (Kalendervierteljahr). [3]

Generell kann entsprechend der Wortfassung des § 158 AO gesagt werden: objektive Voraussetzung für den Fristbeginn ist die Fälligkeit des Festsetzungsanspruchs, mag diese nun mit dem Zeitpunkt der Entstehung des Anspruchs zusammenfallen oder erst zu einem späteren Zeitpunkt eintreten.

---

1) Der Zeitpunkt der Entstehung ist grundsätzlich auch der Zeitpunkt der Fälligkeit eines Anspruchs. - Larenz, Schuldrecht S. 198
2) Dazu VO v. 20.3.1930, RMinBl. 1930, 79 i.d.F. der VO vom 31.7. 1935, RMinBl. 1935, 721 u. v. 7.7. 1939, RMinBl. 1939, 1309, ÄnderungsVO v. 10.5. 1954, BZBl. 1954, 169
3) Vgl. dazu Plückebaum-Malitzky, aaO. S. 506 ff

II. Subjektive Voraussetzung für den Fristbeginn

Das Gesetz hat auch bei den Vergütungsansprüchen den Fristbeginn nur an objektive Voraussetzungen geknüpft. Bei den Erstattungsansprüchen wurde aber bereits gezeigt, daß die Berücksichtigung eines subjektiven Momentes, nämlich der Tatsache, ob der Anspruchsberechtigte die den Anspruch begründenden Ereignisse erkennen konnte und mußte oder nicht, aus dem Gesichtspunkt der Rechtsstaatlichkeit heraus erforderlich und deswegen eine Auslegung der Fristvorschriften gegen den Wortlaut zulässig und geboten ist.

Abgesehen von den Anträgen auf Umsatzsteuervergütungen (für diese gelten §§ 75, 80 UStDB) könnte man erwägen, die für den Fristbeginn bei den Erstattungsansprüchen entwickelten Grundsätze auch auf den Fristbeginn bei den Vergütungsansprüchen zu übertragen. Dieses erscheint gerechtfertigt, weil Erstattungs- und Vergütungsansprüche sich äußerlich sehr ähnlich sind und die Abgabenordnung sie auch in ein und demselben Abschnitt behandelt. Deswegen dürfte auch bei den Vergütungsansprüchen der Fristbeginn davon abhängig sein, wann der Berechtigte die anspruchsbegründenden Ereignisse erkennen konnte und mußte.

Indes sind derartige Fälle, in denen der Vergütungsanspruch mangels Kenntnis der ihn begründenden Tatsachen nicht innerhalb der Frist geltend gemacht werden könnte, kaum denkbar. Denn der Berechtigte wird die anspruchsbegründenden Tatsachen zwangsläufig immer kennen, z.B. den Verwendungszweck des Wirtschaftsgutes oder die Ausfuhr des verarbeiteten oder bearbeiteten Wirtschaftsgutes (z.B. bei der Kakaozollvergütung). Soweit ersichtlich, hat auch der Rechtsprechung noch kein Fall zur Entscheidung vorgelegen, in welchem dem Vergütungsberechtigten die anspruchsbegründenden Tatsachen nicht bekannt gewesen wären.

C. Hinausschiebung des Fristbeginns wegen eines durch die Finanzbehörden verursachten Rechtsirrtums ?

Es wird bisweilen vorkommen, daß ein Erstattungsberechtigter nicht weiß, daß ihm aufgrund eines bestimmten, in seiner Person verwirklichten Tatbestandes ein Erstattungsanspruch zusteht, oder daß ein Vergütungsberechtigter nicht weiß, welche Tatbestände ihm einen Vergütungsanspruch zuweisen, daß also der Berechtigte die wahre Rechtslage nicht kennt. Derartige Unkenntnis der materiellen Rechtslage hat - wie bereits oben [1] ausgeführt - grundsätzlich keine Auswirkung auf die Antragsfrist. Es stellt sich jedoch dann die Frage nach der Zulässigkeit einer Ausnahme, wenn ein Rechtsirrtum, der zum Unterlassen der Antragstellung geführt hat, durch die Finanzbehörden herbeigeführt worden ist. Es ist dabei an solche Fälle zu denken, in denen ein Erstattungs- oder Vergütungsberechtigter, der einen entsprechenden Anspruch geltend machen wollte, den Sachverhalt dem Finanzamt dargestellt und um eine Auskunft über die Erfolgsaussichten gebeten und auf die ihm daraufhin erteilte unrichtige Auskunft die Einbringung des Antrages während des regulären Ablaufes der Frist unterlassen hat, in denen dem Berechtigten dann aber nach Ablauf der Antragsfrist die wahre Rechtslage - vielleicht von dritter Seite - doch noch bekannt geworden ist.

1) Siehe dazu oben S. 14

I. Stellungnahme der Rechtsprechung

Sowohl der RFH [1] als auch der BFH [2] haben in derartigen Fällen, in denen die falsche Auskunft des Finanzamtes, dessen positives Verhalten also, kausal für die Unterlassung der rechtzeitigen Antragstellung gewesen ist, gesagt, die Frist für die Geltendmachung des betreffenden Anspruchs dürfe mit Rücksicht auf die Grundsätze von Treu und Glauben nicht eher zu laufen beginnen, als bis dem Berechtigten die anspruchsbegründenden Tatsachen [3] bekannt geworden seien. Das ist - abweichend von dieser Formulierung - so zu verstehen, daß nicht die Frist später zu laufen beginnt, sondern daß sie nach Treu und Glauben als noch nicht versäumt angesehen werden muß.

Außerdem handelt es sich in Wahrheit - das muß der Genauigkeit der Terminologie wegen gesagt werden - in den entschiedenen Fällen eben nicht um das Bekanntwerden von "Tatsachen", sondern um das Bekanntwerden der wahren Rechtslage. [4] So waren auch z.B. in dem vom BFH

---

1) RFH StW 1931 Nr. 1088, Urt. v. 5.7.31; RFH RStBl. 35, 1212, Urt. v. 8.4.35

2) BFH BStBl. 55, 81, Urt. v. 20.1.55; 59,87, Urt.v.18.12.58 - alle für die Frist bei Vergütungsansprüchen - BFH BStBl. 59,276, 277, Urt. v. 30.4.59 - für die Frist bei einem Erstattungsanspruch - u. BFH BStBl. 53,165, Urt. v. 10.4.53;54, 233,234, Urt. v.18.6.54 - für Anträge auf Wertfortschreibung der Einheitswerte kriegszerstörter oder kriegsbeschädigter Grundstücke auf einen vor dem 21.6. 48 liegenden Zeitpunkt. Die Frist beginne erst zu laufen mit Bekanntwerden des Urteils des BFH v. 22.11.51, BStBl. 52, 1, weil die Steuerpflichtigen sich auf die Gültigkeit der Durchführungsbestimmungen der Länder zum Kontrollratsgesetz Nr.13 verlassen hätten, die später für rechtsungültig erklärt worden seien. Das Vertrauen auf die Gültigkeit dieser Bestimmungen müsse geschützt werden -- Dabei wird allerdings nicht ganz zu Recht auf den generellen Fristbeginn bei den Erstattungsansprüchen hingewiesen; hier: Vertrauensschutz, dort: Gerechtigtkeit

3) So BFH v. 20.1. 55 und vom 18.12.58

4) Vgl. Tipke-Kruse § 86 Anm. 20; Kupsch, Nachsichtgewährung. S. 79

am 18.12. 1958 [1] entschiedenen Fall die Tatsachen, die einen Vergütungsanspruch begründeten - die Ausfuhr von Waren und ihre Herkunft aus der Sowjetzone - bereits bekannt, unbekannt war nur, daß auch solche Waren, die außerhalb des Frankfurter Interzonenhandelsabkommens von 1948 aus der Sowjetzone bezogen worden waren, vergütungsfähig waren. Unbekannt war also die materielle Rechtslage. [2]

Der BFH hat in seinen Urteilen allerdings strenge Anforderungen in bezug auf die Anwendbarkeit des Grundsatzes von Treu und Glauben und damit eine "Verschiebung des Fristbeginns" gestellt, da das Finanzamt grundsätzlich nicht verpflichtet sei, auf die Zulässigkeit von Umsatzsteuervergütungsanträgen hinzuweisen. [3] Aus bloßer Untätigkeit der Finanzämter könnten in aller Regel rechtliche Folgerungen zugunsten des Vergütungsbrechtigten nicht gezogen werden. Es sei deswegen - für die Herleitung eines berechtigten, schutzwürdigen Vertrauens - erforderlich, daß der Berechtigte sich an das zuständige Finanzamt oder die zuständige Oberfinanzdirektion gewandt habe und infolge einer von zuständiger Stelle [4] für einen einwandfrei feststehenden oder vollständig mitgeteilten Sachverhalt erteilten Auskunft oder durch ein sonstiges positives Verhalten von der rechtzeitigen Stellung der Vergütungsanträge abgehalten worden sei. Das positive Verhalten des Finanzamts müsse also ursächlich für die Versäumung der Antragsfrist gewesen sein, und es müsse feststehen, daß der Vergütungsberechtigte seinen Antrag ohne das positive Verhalten des Finanzamts rechtzeitig gestellt hätte, und daß der Antrag nach Bekanntwerden der wirklichen Rechtslage innerhalb angemessener Frist nachgeholt worden sei. Ferner müsse untersucht werden, ob es dem Be-

---

1) BStBl. 59, 87

2) So auch in der Begründung obigen Urteils, drittletzter Absatz: "Die wirkliche Rechtslage war für den Steuerpflichtigen nicht ohne weiteres übersehbar."

3) Das Finanzamt ist lediglich in ausdrücklich bestimmten Fällen zur Erteilung von Auskünften verpflichtet: § 56 LStDV, § 23 ZG und §§ 28 ff AZO, § 128 LAG

4) Diese Forderung wird teilweise als zu streng empfunden: Vangerow, StW 57 Sp. 205, 209; Kaatz, FR 57, 302, Friesecke, DStZ A 59, 316

rechtigten trotz des positiven Verhaltens des Finanzamts zuzumuten gewesen sei, den beabsichtigten Vergütungs (Erstattungs-)antrag im Rechtsmittelverfahren zu verfolgen.[1]

II. Stellungnahme des Verfassers - Ergebnis

Diese durch die Rechtsprechung entwickelte Lösung hat im Schrifttum weitestgehend Anerkennung und Unterstützung gefunden.[2] Sie ist als optimal[3] und modern[4] bezeichnet worden. Aber auch an kritischen Stimmen fehlt es nicht, an Stimmen, die in ihr inflationistische Tendenzen in der Anwendung des Grundsatzes von Treu und Glauben sehen.[5] So hat ins-

1) Ähnlich Hessdörfer, Der Rechtsstaat, S. 132, hinsichtlich der für die Steuerfestsetzung verbindlichen Auskunft des FA : " 1. Der Anfrager muß den Sachverhalt eindeutig und erschöpfend dargetan haben;dieser Sachverhalt muß unverändert geblieben sein. 2. Die Auskunft muß vom zuständigen Beamten gegeben sein. 3. Die Unrichtigkeit darf für den Steuerpflichtigen nicht erkennbar gewesen sein. 4. Der Steuerpflichtige muß aufgrund der Auskunft bedeutsame geschäftliche, wirtschaftliche oder finanzielle Maßnahmen ergriffen haben. 5. Der genaue Inhalt der Auskunft muß nachprüfbar sein."
Zustimmend Haueisen, NJW 61, 1902, 1904; auch Wauer, StW 59 Sp. 345, 347/348

2) Z.B. Riewald in BRK § 1 StAnpG, Anm. 5 b; Kühn, § 1 StAnpG, Anm. 5 b bb; Maaßen, B 60, 98; Nake, B 60, 1193; Frisecke, B 60, 275; Haueisen, NJW 61,1902, 1904/1905;Neumann NJW 62,1085; Flick, StW 61,Sp.249;Mattern, Treu und Glauben im Steuerrecht, bes. RdZ 26 ff; ders. Deutsche Steuerzeitung A 58,113; ders.StW 58 Sp. 257, 273/274; ders. DStZ A 59, 43, 45; Kaatz, FR 57, 302; Fließbach, StW 53,Sp.419 ff; siehe auch die Anmerkungen im Folgenden.

3) Nake, B 60, 1193

4) Maaßen, B 60, 98

5) Tipke StW 58,Sp. 738: "Hochkonjunktur von Treu und Glauben;" Zeidler,Empfiehlt es sich .., S.83: Im Abgabenrecht wird der Grundsatz von Treu und Glauben oft ohne Grund bemüht.

besondere Tipke gegen sie Stellung bezogen.[1] Der Grundsatz von Treu und Glauben stehe hier im Gegensatz zu dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung,[2] man könne nicht beide Gebote gleichzeitig erfüllen, und im Zweifelsfall verdiene das Gesetzmäßigkeitsprinzip den Vorrang.[3] Einen Schaden, der einem Steuerpflichtigen dadurch erwachse, daß er auf eine unrichtige Auskunft des Finanzamtes vertraut habe, könne nur auf dem Wege über § 839 BGB, Art. 34 GG ausgeglichen werden,[4] nicht aber durch Berufung auf Treu und Glauben. Tipke hat Unterstützung gefunden durch Zeidler[5] und Rohwer-Kahlmann.[6]

Das Ziel, das auf beiden Wegen erreicht werden soll, ist der Schutz des Steuerpflichtigen vor solchen Schaden, der ohne sein eigenes Verschulden durch das Finanzamt verursacht wird. Dieser Schaden besteht darin, daß der Steuerpflichtige den Erstattungs- oder Vergütungsanspruch nicht mehr geltend machen kann und damit der zu erwartenden Erstattung oder Vergütung verlustig geht.

Der Grundsatz von Treu und Glauben - der unbestritten auch im Steuerrecht Geltung hat[7] - verlangt ein "anständiges, loyales Verhalten"[8], er schützt das Vertrauen, das in die Handlungsweise des Partners gesetzt worden ist.[9] [10] Er fordert, daß sich niemand in Widerspruch zu seinem früheren Verhalten setzen darf, daß sich jeder so zu verhalten hat, wie es das Interesse des Partners, der in eine bestimmte Handlungsweise Vertrauen gesetzt hat, erfordert. Das bedeutet: das Finanzamt muß sich,

---

1) Tipke, DStZ A 58, 28; StW 58 Sp. 737; StW 62 Sp. 711 ff.
2) Tipke, StW 58 Sp. 742
3) Tipke aaO Sp. 743, 745
4) Tipke aaO Sp. 745/746; DStZ A 58, 28; StW 62 Sp. 711
5) Zeidler aaO S. 78 ff
6) Rohwer-Kahlmann, DVBl. 62, 622, 624
7) Vgl. Staudinger-Weber, § 242 RdZ A 96 und Mattern, Treu und Glauben im Steuerrecht bes. RdZ 23 ff
8) Maaßen, B 60,98; Mattern aaO RdZ 22
9) Vgl. die Inhaltsbestimmung bei Staudinger-Weber § 242 RdZ A 122, 127
10) Die Begründung des Steueranpassungsgesetzes (RGBl. 1934, 1398) sagt, unter Treu und Glauben sei der Grundsatz zu verstehen, daß Recht und Moral nicht in Widerstreit zueinander treten dürfen.

wenn es dem Erstattungs- bzw. Vergütungsberechtigten eine (unrichtige) Auskunft erteilt hat, mit Rücksicht auf das im Rahmen des Über- und Unterordnungsverhältnisses in sein Verhalten gesetzte Vertrauen, später diesem entsprechend verhalten. - Wenn sich also ein Anspruchsberechtigter auf die unrichtige Auskunft des Finanzamtes verlassen und deswegen die Frist versäumt hat, so hat das Finanzamt die Ursache dafür gesetzt. Diesem Tatbestand entspricht es, daß der Steuerpflichtige so gestellt wird, wie er ohne die unrichtige Auskunft gestanden hätte - dann hätte er den Anspruch rechtzeitig geltend gemacht - daß also der Erstattungs- oder Vergütungsantrag vom Finanzamt noch entgegengenommen wird.

Abgrenzend ist dazu allerdings zu sagen, daß dasselbe nicht für die Fälle gilt, in denen ein Steuerpflichtiger auf eine unrichtige Auskunft des Finanzamtes hin es unterläßt, Einspruch einzulegen, weil er auf die Richtigkeit der Auskunft vertraut, und in denen er dann nach Rechtskraft die Unrichtigkeit erkennt. Die Rechtskraft steht der nachträglichen Zulassung des Rechtsbehelfs entgegen.

RFH und BFH haben den Grundsatz von Treu und Glauben dergestalt berücksichtigt, daß sie sagen, die Frist zur Geltendmachung des Antrages beginne erst mit Erkennen der wahren Rechtslage zu laufen (richtig:der Antrag muß nach dem regulären Fristablauf noch entgegengenommen werden). Wie Tipke richtig sagt, handelt es sich bei dieser Auslegung der Fristvorschriften gegen ihren Wortlaut um eine Bevorzugung des ius aequum gegenüber dem ius strictum, letztlich um eine Wertungsfrage.[1] Nicht zu folgen ist ihm aber in der Behauptung, daß immer der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung zu bevorzugen sei, daß es eine Berufung auf Treu und Glauben nicht gegenüber Formvorschriften und klaren gesetzlichen Regelungen geben könne.[2]

Wie bereits oben ausgeführt, [3] kann die Auslegung einer gesetzlichen Vorschrift gegen ihren Wortlaut unter bestimmten Voraussetzungen zu-

1) Tipke, StW 58 Sp. 743; Mattern, Treu und Glauben im Steuerrecht, RdZ 28 b, S. 35; Vangerow, StW 59 Sp. 28
2) Tipke, StW 58 Sp. 742, 743
3) Siehe Seite 25 ff.

lässig sein.[1] So ist sie z.B. dann zulässig, wenn das gemäß dem Wortlaut erzielte Ergebnis dem Grundsatz von Treu und Glauben widersprechen würde,[2] weil u.a. an diesem Grundsatz unser gesamtes Rechtsleben orientiert ist,[3] und weil auch der Gesetzgeber an ihn gebunden ist.[4] Beides, der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung und der Grundsatz von Treu und Glauben, sind Rechtsgrundsätze.[5] In diesem Kollisionsfalle verdient jedoch nicht ersterer, sondern der Grundsatz von Treu und Glauben den Vorzug.[6] Das entspricht den Wertvorstellungen unserer Gesellschaftsordnung, und die steuerrechtlichen Belange sind nicht so zwingend - das Festhalten an der Undurchbrechbarkeit der Fristvorschriften - daß sie höher bewertet werden müßten als das Interesse des ja erst durch das positive Verhalten des Finanzamts in diese mißliche Lage geratenen Anspruchsberechtigten, daß also durch sie die Anwendung des Grundsatzes von Treu und Glauben ausgeschlossen sein müßte.[7] Es ist demnach nicht erforderlich, den Berechtigten auf einen Anspruch aus Amtspflichtverletzung zu verweisen, auf einen Anspruch, der gewiß nicht in allen Fällen zum Ersatz des entstandenen Schadens führen würde. Denn eine Schadensersatzpflicht aus § 839 BGB, Art. 34 GG tritt nur ein bei Verschulden des auskunfterteilenden Beamten. Darüber hinaus würden dem Berechtigten die Last und die vorläufigen Kosten eines Zivilprozesses aufgebürdet. Ein Ergebnis, das als unbillig empfunden werden muß.[8]

---

1) Siehe bes. Seite 27

2) So BFH im zit. Urt.v. 18.12.58; Hessdörfer, Der Rechtsstaat, S. 45 und 132; Weinsheimer in "Von der Auslegung", S.296; ders. Auslegung gegen den Wortlaut, S.53; Becker, RAO, § 4 Anm. 10; Spitaler, StbJb. 1949, S. 296; Enneccerus. Nipperdey, § 51 III 2

3) Vgl. RGZ 113,24, Urt.v.2.2.26; BGH NJW 57,627, Urt.v. 29.1.57; PrOVG E 83,144,150, Urt.v.6.6.28

4) Vgl. BFH BStBl. 54,241,242, Urt.v.25.3.54

5) Mattern, DStZ A 58,114

6) Mattern, Treu und Glauben im Steuerrecht, S.34; Ders. DStZ A 59, 43; Vangerow, StW 59 Sp.28

7) Vgl. Mattern, Treu und Glauben im Steuerrecht, RdZ 30, S.48,49; Riewald in BRK, § 1 StAnpG Anm.5 b Abs.11, S.608

8) Vgl. Mattern, Treu und Glauben, im Steuerrecht, RdZ 28 b, S. 35

Es erhebt sich aber die Frage, ob die durch die Rechtsprechung entwickelte Lösung nicht aus einem anderen Gesichtspunkt heraus eine gewisse Einschränkung erfahren muß.

Wie Kupsch[1] bemerkt, habe es die Rechtsprechung vermieden, zu untersuchen, ob in den hier behandelten Fällen nicht auch die Möglichkeit der Nachsichtgewährung offengestanden hätte, ob also unter Umständen auch Unkenntnis der materiellen Rechtslage ein Nachsichtgrund sein kann. [2] [3]

Kupsch hat im Anschluß an Kalthoener [4] ausgeführt, daß der Begriff des "Hindernisses" i.S. von § 86 AO nicht als fristbezogener, sondern als kausaler aufzufassen sei. [5] Hindernisse könnten in mannigfachen Formen auftreten, und zwar sowohl auf tatsächlicher als auch auf psychischer Ebene. "Alle auf die Freiheit der Willensbildung und Willensbetätigung einwirkenden Umstände sind Hindernisse". [6]

Diesen Hindernissen psychischer Art müßten auch Einwirkungen auf den Motivationsprozeß - also bestimmte falsche (evtl. durch Beratung Dritter erworbene) Vorstellungen, die den Berechtigten zur Nichteinhaltung der Frist veranlaßten - rechtlich gleichgestellt werden, allerdings um eine Ausuferung zu vermeiden, nur Motive "von individuell zwingender Wirkung". [7] Nicht die Art der Unkenntnis (Fristbezogenheit) dürfe für ihre Beachtlichkeit von vornherein entscheidend sein, sondern entscheidendes Kriterium für die Frage der Nachsichtgewährung müsse die Entschuldbarkeit des Verhindertseins sein. Ob eine Verhinderung entschuldbar sei, richte sich danach, ob rechtzeitiges Handeln noch zumutbar gewesen sei. An der Einhaltung der Frist sei demgemäß schuldlos verhindert, "wem unter

---

1) Kupsch, Nachsichtgewährung, S. 79

2) Das wird nach ständiger Rechtsprechung und von der herrschenden Meinung abgelehnt. - Siehe dazu unten S. 45

3) Im folgenden wird nur von den materiellen Voraussetzungen der Nachsichtgewährung gehandelt. Die Frage, ob bei Versäumung der Frist zur Geltendmachung eines Erstattungsanspruchs Nachsicht überhaupt in Betracht kommen kann, wird unten in Abschnitt 3, S. 54 ff. behandelt.

4) Kalthoener, Wiedereinsatzung, S. 57 ff

5) Kupsch, Nachsichtgewährung, S. 39; Kalthoener aaO S. 61/62

6) Kupsch, Nachsichtgewährung, S. 49

7) Kalthoener, Wiedereinsetzung, S. 65

Berücksichtigung aller objektiven und subjektiven Gesichtspunkte nicht zugemutet werden konnte, sich den Vorstellungen und Erwägungen, die für eine Versäumung der Frist sprachen, zu verschließen.[1]

Nach dieser Auffassung - so führt Kupsch folgerichtig aus - sei also auch derjenige an der Einhaltung der Frist schuldlos verhindert, der auf rechtzeitige Antragstellung verzichtet habe, weil ihm vom Finanzamt gesagt worden sei, der Antrag habe keine Aussicht auf Erfolg; denn eine rechtzeitige Antragstellung sei ihm unter diesen Umständen nicht mehr zuzumuten gewesen.[2] Es sei daher Nachsichtgewährung möglich.[3] Immerhin - so räumt Kupsch ein - führten beide Wege zu einem angemessenen Ergebnis.[4] Tipke und Kruse[5] dagegen halten nur den Weg über Nachsichtgewährung für gangbar.

Dieser Auffassung über den Begriff des Hindernisses steht die von dem überwiegenden Teil der Rechtsprechung[6] und der herrschenden Meinung vertretene entgegen, die den Hindernisbegriff nur als form- oder fristbezogenen auffaßt. Danach liegt ein Hindernis nur dann vor, wenn die Frist positiv gewahrt werden sollte, dann aber schuldlos doch versäumt worden ist,

---

1) So Kupsch aaO., S.50 - Ebenso Kalthoener, aaO, S. 65, jedoch ohne das Wort "schuldlos". Kalthoener prüft auch alle subjektiven Gesichtspunkte bei der Frage nach der Verhinderung. Wollte man nach dieser Unterscheidung Kupsch folgen, so bestünde - bei Anerkennung einer Einwirkung auf den Motivationsprozeß als Hindernis - keine Entschuldbarkeit, wenn diese Einwirkung nicht zwingend war, nach Kalthoener liegt dann gar keine Verhindertsein vor. - siehe auch Tipke-Kruse § 86, Anm.6

2) Kupsch aaO. S.79; gleicher Ansicht Tipke-Kruse § 86 Anm.20; Kruse, StW 59 Sp. 443, 449; Friedländer, StW 59, Sp.341, 344

3) Vgl. die großzügige Rechtsprechung des FG Nürnberg: DStZ B 57, 45, Urt. v.26.6.56; 58,39, Urt.v. 27.11.57; St.fund VIII 724, Urt.v. 30.9.59

4) Kupsch aaO., S.80

5) Tipke-Kruse § 86 Anm.20; Kruse, StW 59 Sp. 449

6) Siehe aber FG Nürnberg sub. Anm. 3)

wenn also die Fristversäumnis nicht bewußt und gewollt war. [1] - Dieser Auffassung ist zuzustimmen. Nur sie entspricht dem Sinn und Zweck des § 86 AO, nur diese einschränkende Auslegung ist richtig. Dafür spricht bereits die Wortfassung des § 86 AO: "Nachsicht .. kann beantragen, wer .. verhindert war, die Frist einzuhalten". [2] Sinn und Zweck dieser Vorschrift ist es, demjenigen Rechtsmittel - bzw. Anspruchsberechtigten zu helfen, der die Frist positiv wahren wollte, der bis zu ihrem Ablauf entschlossen war, den Antrag rechtzeitig zu stellen, der aber doch physisch - durch Hemnisse äußerer Art - oder psychisch - durch partielle Unfreiheit in der Willensbildung [3] (vis compulsiva oder Unkenntnis der zur Fristwahrung erforderlichen Tatsachen oder der erforderlichen Form) [4] davon abgehalten worden ist. - Da solch ein Fall der Fristversäumung und damit des Verlustes der Antragsmöglichkeit eine besondere Härte für den Betroffenen darstellen würde, soll hier härtemildernd der § 86 AO eingreifen. Wollte man den psychischen Hindernissen Einwirkungen auf den Motivationsprozeß gleichstellen, durch die die Freiheit der Willensbildung nicht beeinträchtigt ist, dann würde dadurch die Anwendung des § 86 AO derartig ausufern, daß er seine Funktion als Härtemilderungsparagraph verlieren würde. Dem könnte auch die Entscheidung über die Entschuldbarkeit nicht entgegenwirken - nur Motive von individuell zwingender Wirkung - denn hier käme dann nicht nur Beratung durch die Finanzbehörde in Betracht, sondern z.B. auch durch Steuerhelfer, auf sie sich der Betreffende völlig verläßt. Dem Sinn und Zweck des § 86 AO entspricht daher nur der form- und fristbezogene Hindernisbegriff. Rechts-

---

1) Riewald in BRK § 87 Anm.2 Abs.4; Barske, AO S.97; v. Wallis, HHSp., § 86 Anm.5; Giese-Plath § 86 Anm.4; so auch im Ergebnis: RFH RStBl. 1923, 45, Urt. v. 2.11.22 (= StW 1923 Nr.19); 1934, 808, 809, Urt. v. 8.6.34; 1935, 1212, Urt. v. 8.4.35; Schlesw.Holst.FG, EFG 58, 182, Urt. v. 13.12.57; FG Hamburg, DStZ B 58, 230, Urt. v. 7.3.58, siehe auch Anm.1 der nächsten Seite und Kalthoener, aaO., S.58 Anm.7

2) So auch RFH Slg. Bd.10, 151, Urt. v.12.7.22

3) OVG Münster, VerwRspr. 1953 Nr.46, Bescheid vom 11.7.51

4) Vgl. Kalthoener, aaO S. 60/61

unkenntnis ist nur ein Hindernis, wenn sie sich auf Form und Frist des Antrages bezieht, nicht aber, wenn sie sich auf das materielle Recht bezieht. 1) 2)

Sie kann es auch nicht dadurch werden, daß sie vom Finanzamt verschuldet ist.

Nachsichtgewährung ist also in den hier behandelten Fällen mangels Vorliegens ihrer materiellen Voraussetzungen nicht möglich. Die nachträgliche Entgegennahme des Antrags aus dem Gesichtspunkt von Treu und Glauben ist deswegen unumgänglich.

---

1) So RFH Slg. Bd. 10, 151, Urt. v. 12.6.22; 10, 243, Urt. v. 11. 10.22; StW 23 Nr. 19, Urt. v. 2.11. 22; StW 25 Nr. 12, Urt. v. 29. 10. 24; RStBl. 34, 183, Urt. v. 26. 1. 34; 35, 1212, Urt. v. 8.4.35; BFH BStBl. 54, 290, Urt. v. 29.7.54; 60, 178, Urt. v. 22.1.60; 62, 45, Bescheid u. Urt. v. 28.4./1.9.61; s. auch Anm. 1 der vorigen Seite.

2) Diese Auffassung wird auch von der h.M. für die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand des Straf- und Zivilrpozeßrechts vertreten: vgl. dazu die Ausführungen Kalthoeners, aaO, S. 57 ff

ZWEITER ABSCHNITT

Fristwahrung

A Geltendmachung der Ansprüche

Gemäß §§ 151 Satz 2, 152 Abs. 3, 153 und 158 Abs. 1 AO müssen die Erstattungs- und Vergütungsansprüche innerhalb der dort bestimmten Fristen geltend gemacht werden, wenn sie nicht erlöschen sollen. Zur Geltendmachung genügt gem. § 150 Abs. 1 AO, daß der Antrag schriftlich oder mündlich bei einem Finanzamt gestellt wird. Für die Vergütungsansprüche ist die Geltung des § 150 Abs. 1 in § 158 Abs. 2 allerdings nicht ausdrücklich statuiert; da jedoch § 150 Abs. 1 nur schlechthin von der "Rückzahlung" entrichteter Steuern" spricht, muß er - soweit nichts anderes bestimmt ist [1] - auch auf Vergütungsanträge direkte Anwendung finden. [2] Denn auch bei der Vergütung handelt es sich um die Rückzahlung entrichteter Steuern. [3] Daß diese Rückzahlung nicht an denjenigen erfolgt, der die Steuern bezahlt hat, sondern an den, der sie wirtschaftlich getragen hat, ist - entsprechend dem Sinn und Zweck des § 150 Abs. 1, der doch wohl eine generelle Regelung für die unter der Überschrift II behandelten Ansprüche treffen will - ohne Bedeutung. Wenn in § 158 Abs. 2 nur die §§ 150 Abs. 2, 154, 156 genannt sind, dann deswegen, weil diese Vorschriften ausdrücklich von "Erstattungsansprüchen" sprechen. Nicht so § 150 Abs. 1; seine Geltung auch für Vergütungsanträge ist als selbstverständlich betrachtet worden. -

Es braucht sich bei der Geltendmachung nicht um das zuständige Finanzamt zu handeln, sondern der Antrag kann bei irgendeinem Finanz-

1) Für die Umsatzsteuervergütung ist z.B. ein förmlicher Antrag erforderlich, § 75 Abs. 2 UStDB

2) Vgl. Riewald in BRK § 158 Anm. 2 Abs. 2; Tipke-Kruse § 158 Anm. 3

3) Riewald in BRK § 158 Anm. 1 Abs. 1

amt eingebracht werden.[1] Auch Antragstellung bei einem Hauptzollamt genügt; denn § 1 FVG (§ 17 Abs. 3 AO 1931) bezeichnet die Hauptzollämter ausdrücklich als Finanzämter i.S. der Reichsabgabeordnung.[2]

Auf Form und Inhalt des Antrages müssen § 249 Absätze 1 und 2 AO mit Ausnahme der Protokollierungsvorschrift [3] analog angewandt werden.[4] Er braucht also nicht ausdrücklich als Erstattungs- oder Vergütungsantrag bezeichnet werden; es genügt, wenn erkannt werden kann, daß und von wem Erstattung oder Vergütung verlangt wird. [5] Daß die mündliche Antragstellung nicht zu Protokoll zu erfolgen hat, ergibt sich daraus, daß dieses Erfordernis nur bei den Rechtsmitteln aufgestellt worden ist, nirgends aber in anderen Fällen, in denen mündlichen Willenserklärungen rechtliche Wirksamkeit beigelegt ist.

B. Fristwahrung durch Geltendmachung bis Fristablauf

Die für die Geltendmachung von Erstattungs- und Vergütungsansprüchen bestimmten Fristen werden durch rechtzeitige Geltendmachung gewahrt, d.h. der Antrag muß vor Ende der Frist wirksam beim Finanzamt einge-

1) Riewald in BRK § 150 Anm.2 Abs.1; Tipke-Kruse § 150 Anm.3
2) Vgl. Tipke-Kruse § 150 Anm. 3
3) Riewald AO Bd. 2, § 249 Anm. 1 Abs. 7
4) Becker, RAO, § 127 Anm. 2; Tipke-Kruse § 150 Anm. 2
5) Becker, RAO, § 127 Anm. 2; Riewald in BRK § 150 Anm.2 Abs. 1; Tipke-Kruse § 150 Anm.2; - auch in einer Steuererklärung oder in dem vom Pfändungsgläubiger gem. § 840 ZPO an das Finanzamt gestellten Fragen kann z.B. ein Erstattungsantrag gesehen werden; vgl. Riewald aaO; RFH StW 1922 Nr. 1061

bracht werden. Das Ende der Fristen läßt sich gem. § 188 BGB, der gem. § 82 AO für die Berechnung herangezogen werden muß, genau bestimmen. Die vorliegenden Fristen laufen danach am 31. Dezember um 24 Uhr des Jahres ab, das auf das Jahr folgt, in welchem der Berechtigte die einen Erstattungsanspruch begründenden Tatsachen erkennen konnten und mußte [1] bzw. in welchem ein Vergütungsanspruch zuerst hätte geltend gemacht werden können (Fälligkeit des Festsetzungsanspruchs) [2] oder in welchem der Berechtigte Aufklärung über einen von der Finanzbehörde verursachten Rechtsirrtum erhalten hat.

Bei der letzten Alternative stellt sich allerdings die Frage, ob der Berechtigte die Frist voll ausnutzen darf. Wie oben dargelegt, hat die Rechtsprechung 3) in solchen Fällen, in denen der Antrag aus dem Gesichtspunkt von Treu und Glauben nachträglich zugelassen wird, gefordert, daß er in angemessener Frist nachgeholt werde, hat also eine volle Frist gar nicht gewähren wollen.[4] - Bei Beantwortung dieser Frage ist davon auszugehen, daß die nachträgliche Zulassung des Antrages wegen Unkenntnis der materiellen Rechtslage nur ausnahmsweise und nur in dem Fall in Betracht kommen kann, in dem diese Rechtsunkenntnis vom Finanzamt verursacht worden ist, und davon, daß der Berechtigte ohne die falsche Auskunft der Finanzbehörde seinen Anspruch bereits - vor regulärem Fristablauf - geltend gemacht hätte. Die Fiktion, daß die Frist noch nicht abgelaufen sei, soll nur dazu dienen, dem Berechtigten die Möglichkeit zu geben, seinen sonst bereits gestellten Antrag noch einzubringen.

Nimmt der Berechtigte nun diese ihm neu und aus Billigkeitsgründen eröffnete Möglichkeit nicht wahr, indem er den Antrag in angemessener Frist nachholt, so muß man sein Verhalten unter dem Gesichtspunkt der Verwirkung betrachten. Die zu seinen Gunsten vorgenommene Fiktion, daß er die Frist noch nicht versäumt habe, bringt für ihn die Verpflichtung mit sich, den Antrag nach Erkennen der wahren Rechtslage möglichst bald, in

---

1) Siehe oben S. 30
2) Siehe oben S. 33 ff.
3) Siehe die Zitate in Anm. 1 und 2 auf S. 37
4) Vgl. auch Kupsch, Nachsichtgewährung, S. 80

angemessener Frist zu stellen. [1] Läßt er sich jedoch unangemessen viel Zeit, dann verstößt eine Berufung des Finanzamtes auf den Fristablauf nicht mehr gegen den Grundsatz von Treu und Glauben; dann ist es der Finanzbehörde nicht mehr zuzumuten, den Antrag noch entgegenzunehmen. Der Berechtigte hat durch sein nachlässiges Verhalten während der Frist, die ihm zur Nachholung des Antrages zuzubilligen war, die Möglichkeit der Antragstellung verwirkt. [2]

Eine Frist, "deren Beginn aus dem Gesichtspunkt von Treu und Glauben auf den Zeitpunkt des Erkennens der wahren Rechtslage hinausgeschoben worden ist," ist also nur dann als gewahrt anzusehen, wenn der Antrag innerhalb angemessener, den Umständen des Einzelfalles entsprechender Frist nachgeholt wird. [3]

C Anerkennung des Erstattungsanspruchs durch das Finanzamt

Nach dem Wortlaut des § 150 AO kann ein Erstattungsberechtigter seinen Anspruch nur erhalten, wenn er ihn vor Fristablauf "geltend macht". Fraglich ist nun, ob unbedingt Geltendmachung zu fordern ist. Die Möglichkeit, auf dieses Erfordernis zu verzichten, könnte dann bestehen, wenn ein Erstattungsanspruch [4] vom Finanzamt bereits anerkannt worden ist. In Betracht kommen kann hier zunächst allerdings nur die Anerkennung eines reinen Erstattungsanspruchs; denn bei den Freistellungs- und Erstat-

1) Der BFH begründet diese Forderung zwar nicht, aber es ist anzunehmen, daß ihn die dargelegten Erwägungen zu ihrer Statuierung veranlaßt haben.
2) Vgl. zur Verwirkung Staudinger-Weber § 242 Anm. D 561 ff, insbes. D 602, 607 ff
3) Es tritt also nicht die von Kupsch (S. 80) mißbilligte und von ihm zur Stützung seiner Lösung herangezogene Situation ein, daß der Berechtigte nach Erkennen der wahren Rechtslage eine für das allgemeine Rechtsempfinden zu lange Frist zur Verfügung hätte.
4) Bei Vergütungsanträgen kann sich diese Frage nicht stellen, da das Finanzamt immer erst durch den Berechtigten von den vergütungsfähigen Vorgängen Kenntnis erhalten wird.

tungsansprüchen bildet die Geltendmachung die Voraussetzung für die Verpflichtung des Finanzamtes zur Erstattung, [1] während reine Erstattungsansprüche von Amts wegen zu erfüllen sind, da der Anspruch dem Finanzamt bekannt ist oder doch bekannt sein muß, und der Wunsch des Steuerpflichtigen nach Erstattung zu unterstellen ist. [2] Die Geltendmachung des reinen Erstattungsanspruchs stellt demgemäß ihrem Wesen nach eine Art Erinnerung an das Finanzamt dar, diesen Betrag zu zahlen. [3] Wenn das Finanzamt nun von sich aus dem Berechtigten oder dessen Vertreter gegenüber den Anspruch, d.h. die Verpflichtung, eine bestimmte Summe Geldes zu zahlen, anerkannt hat (also nicht nur Bekanntgabe der berichtigenden Entscheidung), dann muß diese Anerkennung bei teleologischer Auslegung der Vorschriften über die Geltendmachung letzterer gleichstehen. Trotz der Anerkennung noch Geltendmachung zu fordern, wäre - wie Riewald [4] sagt - Formalismus. Der RFH allerdings hat in dem Urteil vom 20.4. 1933 [5] die gegenteilige Ansicht vertreten. Im entschiedenen Fall hatte das Finanzamt dem Vertreter des Steuerpflichtigen angezeigt, daß es den zuviel gezahlten Betrag auf bestimmte Steuerschulden verrechnen werde und damit zu erkennen gegeben, daß es das Reich für verpflichtet halte, diesen Betrag zu erstatten. In dieser Mitteilung - so führt der RFH aus - könne eine Anerkennung gesehen werden, die nicht ohne weiteres zurückgenommen werden könne, wie sich aus § 96 AO ergebe. Um eine Rücknahme der Anerkennung der Erstattungspflicht habe es sich aber im vorliegenden Fall auch nicht. Weiter heißt es dann: "Man kann auch nicht etwa unmittelbar aus §§ 151 und 152 AO entnehmen, daß bei Anerkennung der Rückzahlungspflicht der zuviel bezahlten Steuern die Ausschlußfristen nicht mehr in Lauf treten würden. Wird im Sinne des § 151 AO eine Steuerfestsetzung ... berichtigt, so ergibt sich daraus schon ohne weiteres, daß die entsprechenden Folgerungen zu ziehen sind. Dasselbe gilt auch für die Fälle des § 152 AO daraus, daß es sich um eine zu Unrecht beigetriebene Steuer handelt." Diese Auf-

---

1) Siehe dazu unten S. 74 f.

2) Riewald in BRK § 150 Anm. 2 Abs.3; Lizius, StW 1942 Sp. 834

3) Siehe S. 74

4) Riewald in BRK § 150 Anm. 2 Abs. 3 und Anm. 2a Abs. 3

5) RStBl. 1933, 431, 432

fassung des RFH führt dazu, daß die Frist zum Selbstzweck wird. Wenn die Geltendmachung beim reinen Erstattungsanspruch eine Art Erinnerung an das Finanzamt darstellt, den Betrag zu zahlen, dann muß diese dann als überflüssig angesehen werden, wenn das Finanzamt von sich aus zu verstehen gibt, daß es einen bestimmten Betrag erstatten wolle.

Die Bedenken, daß bei versehentlicher Zahlung an eine nicht berechtigte Person der Berechtigte eventuell noch nach vielen Jahren mit seinem Anspruch hervortreten könne, läßt sich mit dem Hinweis auf den Einwand der Verwirkung entkräften. [1)]

Bei den Freistellungs- und Erstattungsansprüchen ist eine Anerkennung dann denkbar, wenn das Finanzamt die Voraussetzungen für eine Erstattung ohne Mitwirkung des Berechtigten erfährt. Das kann z.B. durch eine Lohnsteueraußenprüfung geschehen. Macht es in solch einem Fall dem Berechtigten Mitteilung über das Bestehen des Anspruchs, dann muß - da der Betrag jetzt von Amts wegen zu erstatten ist - auch hier diese Anerkennung die Geltendmachung ersetzen. [2)]

---

1) Maas, Verjährung, S. 61/62, nimmt an , daß alle öffentlich-rechtlichen Ansprüche auch ohne gesetzliche Anordnung verjähren. Bei den Erstattungs- und Vergütungsansprüchen beginne vom Zeitpunkt der Geltendmachung an - für den Fall, daß sich die Auszahlung verzögere - eine Verjährungsfrist von 30 Jahren. - Ebenso Bluschy, Der Rückerstattungsanspruch, S. 145/146; auch Fleiner, Institutionen, S. 437; a.A. Ernst Blumenstein, Steuerrecht I, S. 301; - siehe dazu aber die Ausführungen in Abschnitt 3 C II 2: die Frist bei den reinen Erstattungsansprüchen ist de lege lata eine "Verjährungsfrist" und die Geltendmachung eine Unterbrechungshandlung mit zeitlich unbegrenzter Wirkung.

2) Riewald in BRK § 150 Anm. 2 Abs. 3 und Anm. 2a Abs. 5

D. Antragstellung vor Fristbeginn

In seinem Urteil vom 1.5. 28 [1] hat der RFH gesagt, ein Erstattungsantrag könne erst dann gestellt werden, wenn der den Erstattungsanspruch begründende Tatbestand in vollem Umfang verwirklicht sei. Das Gesetz kenne keine bedingten Erstattungsanträge, und "vorsorgliche" Antragstellung sei deswegen nicht möglich.

Diese Rechtsansicht ist grundsätzlich richtig, und es ist an ihr insoweit festzuhalten, als vorsorgliche generelle Erstattungsanträge oder solche, bei denen der den Erstattungsanspruch begründende Tatbestand noch nicht deutlich individualisiert werden kann, nicht zulässig sind. Zweifel können jedoch dann auftauchen, wenn ein Erstattungsantrag gestellt wird, der sich zwar auf einen noch nicht entstandenen Anspruch bezieht, in welchem der Antragsteller das einen zukünftigen Anspruch begründende Ereignis aber genau bezeichnet hat, und nach welchem dieses Ereignis auch mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit eintritt. In solchen Fällen - so muß man wohl annehmen - würde eine Zurückweisung des Antrages durch das Finanzamt gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verstoßen. [2] Denn die vollständige Verwirklichung des anspruchsbegründenden Tatbestandes (und damit der Fristbeginn) ist in solchen Fällen de facto nur noch ein rein formales Kriterium, welches das Finanzamt dann höher bewerten würde als die begründeten Interessen des Steuerpflichtigen. Dieses wäre ein Verhalten, welches sich mit der nach heutiger rechtsstaatlicher Auffassung aus dem Steuerverhältnis sich ergebenden Pflicht zur guten Zusammenarbeit [3] nicht vereinbaren ließe.

---

1) StW 1928 Nr. 473

2) Vgl. die Ausführungen Riewalds in BRK § 153 Anm. 2 Abs. 3; ebenfalls für die Möglichkeit der Antragstellung vor Fristbeginn: BFH StW 1958 Nr. 306, Urt. v. 18.3. 58; Tipke-Kruse Anm. 12 vor § 150

3) Vgl. Mattern, Treu und Glauben im Steuerrecht, S. 38 RdZ 31

DRITTER ABSCHNITT

Nachsichtgewährung bei Versäumung der Antragsfristen für die Erstattungs- und Vergütungsansprüche

A. Das Institut der Nachsicht

I. Das Wesen der Nachsicht

Der § 86 AO räumt demjenigen, der ohne sein Verschulden verhindert war, die Frist zur Einlegung eines Rechtsmittels oder zur Geltendmachung eines Vergütungsantrages einzuhalten, die Möglichkeit ein, Nachsicht zu beantragen. [1)]

Das steuerrechtliche Institut der Nachsicht ist eine "Wiedereinsetzung in den vorigen Stand", ein Rechtsinstitut, welches sich in wohl allen wichtigen Verfahrensgesetzen wiederfindet. [2)] Der Grundgedanke der Nachsicht ist, einen Ausgleich zwischen der materiellen Gerechtigkeit und der formalen Ordnung zu schaffen, einen Ausgleich zwischen ius aequum und ius strictum. [3)]

Nur Ausschlußfristen kommen ihrem Wesen nach für die Nachsichtgewährung in Betracht. [4)] Ausschlußfristen sind verfahrensrechtliche Handlungs-

---

1) Über die materiellen Voraussetzungen der Nachsichtgewährung siehe oben S. 43 ff.

2) Siehe §§ 233 ZPO, 44 StPO, 2 FGG, 60 BVerwGO, 43 PatG, 12 WZG, 131 RVO, 33 Baul.besch.G, 84 Abs. 1 BVertrG, 153 B. BauG, 150 Abs. 2 BBG, 134 Abs. 2 und 3 FlurbereinigungsG, 61 BLG

3) Vgl. Kalthoener, Wiedereinsetzung, S. 2; Kupsch, Nachsichtgewährung, S. 1; Baumbach-Lauterbach, ZPO, § 233 Abm. 1; Schönwald, DStZ 38, 1006, 1010

4) Riewald in BRK § 87 Anm. 2 Abs. 1; Reinhardt, DStZ 36,477

fristen, deren ungenutzter Ablauf einen Rechtsverlust zur Folge hat. [1] Gemäß § 83 Abs. 1 Satz 3 AO können sie nicht verlängert werden. In den Fällen aber, wo der eingetretene Rechtsverlust eine besondere Unbilligkeit darstellt - weil der Berechtigte die Frist eigentlich wahren wollte, jedoch durch ein Hemnis physischer oder psychischer Art ohne Verschulden daran gehindert worden ist [2] - soll die Nachsichtgewährung diesen Rechtsverlust verhindern. Durch sie wird fingiert, daß die - in Wahrheit bereits versäumte - Frist noch nicht abgelaufen sei. [3] Sie gilt also als noch nicht versäumt, und der bis zu ihrem Ablauf zu stellende Antrag kann noch eingebracht werden.

II. Nachsichtfähige Fristen

Nachsichtgewährung ist - wie allgemein anerkannt - nicht bei Versäumung jeder Ausschlußfrist möglich. Wenn auch die Überschrift vor § 82 AO lautet: "Nachsichtgewährung wegen Versäumung einer Ausschlußfrist", so darf daraus doch nicht geschlossen werden, daß Nachsicht bei jeder Ausschlußfrist möglich sei. Denn die spezielle Regelung des § 86 AO enthält eine Aufzählung der Ausschlußfristen, bei denen Nachsichtgewährung in Betracht kommen kann. [4] Da der Gesetzgeber 1953 [5] die ursprüngliche Fassung des § 86 AO, wonach Nachsicht nur bei Versäumung von Rechtsmittelfristen möglich war, nur dahingehend abgeändert hat, daß er die Fristen für Vergütungsanträge in ihn aufgenommen, nicht aber ihm eine generelle Fassung gegeben hat, muß angenommen werden, daß diese Fassung erweislich so gewollt war, [6] daß das Institut der Nachsicht gerade nicht für alle

1) Riewald in BRK § 82 Anm. 1 Abs. 5; Schönwald, aaO S. 1008; BFH BStBl. 58, 49, 50, Urt. v. 21.11.57; v. Wallis, HHSp., § 82 Anm. 2
2) Siehe Anm. 1 der vorigen Seite
3) Vgl. Schönwald aaO S. 1008; Kupsch aaO S. 1
4) So auch Schönwald, DAStZ 38, 1009
5) AO-ÄnderungsG vom 11.7.53, BGBl. I S. 511
6) Vgl. dazu Spitaler, StJb. 54/55, S. 479; Die Berufung auf den Wortlaut einer Vorschrift greift dann durch, wenn dieser erweislich so gewollt war.

Ausschlußfristen geschaffen ist. Die Überschrift vor § 82 enthält dagegen kein Recht, sie soll nur generell auf den Inhalt der folgenden Vorschriften hinweisen. [1]

Nach dem Wortlaut des § 86 AO kann Nachsicht nur gewährt werden, wenn eine Rechtsmittelfrist [2] versäumt worden ist. Hierunter fällt die Monatsfrist gem. § 245 AO für die Einlegung von Einspruch, Berufung, Rechtsbeschwerde und Anschlußbeschwerde (§§ 229, 293 AO) und der Beschwerde (§ 237 AO), weiterhin die Fristen des § 388 Abs. 2 AO von 6 Wochen für die Beschwerde und von einem Monat für die weitere Beschwerde im Zerlegungs- und Zuteilungsverfahren. Rechtsmittelfrist i.S. des § 86 AO ist auch die Zweiwochenfrist des § 87 Abs. 2 AO; denn gemäß § 83 Abs. 2 AO ist auch der Antrag auf Nachsicht als ein Rechtsmittel im Sinne von §§ 83, 84, 87 AO zu verstehen.

Den Begriff "Rechtsmittelfrist" hat die Rechtsprechung jedoch weit ausgelegt. Sie hat darunter nicht nur die Fristen für diese eigentlichen Rechtsmittel verstanden, sondern auch solche Ausschlußfristen, die für die Stellung rechtsbehelfsähnlicher Anträge vorgesehen sind. [3]

Gemäß § 86 AO ist Nachsicht auch dann möglich, wenn die Frist zur Geltendmachung eines Vergütungsantrages versäumt worden ist. Hieraus ergeben sich weitere Fragen.

---

1) So OFH Slg. Bd. 54, 517, Urt. v. 12.7.50 (= StW 1951 Nr. 5) und OFH vom 24.5.50 II/49/50-unveröffentlicht, zit. in BFH BStBl. 51, 161; vgl. auch die im folgenden zit. Rechtsprechung und BFH BStBl. 58, 49, Urt. v. 21.11.57; a.A. Frisecke, StW 1950 Sp. 475/476

2) Für die eigentlichen Rechtsmittelfristen steht allerdings eine Neuregelung in der Finanzgerichtsordnung bevor

3) Als rechtsbehelfsähnliche Anträge sind z.B. anerkannt worden:
   a) der Antrag auf Lohnsteuerjahresausgleich - BFH BStBl. 51, 161,
   b) der Antrag auf Wertfortschreibung - BFH BStBl. 53, 165,
   c) der Antrag auf Zurechnungsfortschreibung -BFH BStBl. 59, 217
   d) die prozeßgestaltenden Anträge gem. §§ 252 Abs. 2, 294 Abs. 2 AO - OFH Slg. Bd. 54, 518;
   - § 271 Abs. 2 - RFH Kartei AO § 251 a.F. R 2; - vgl. dazu die Zusammenstellung bei Kupsch, Nachsichtgewährung S. 3 ff

B. Geschichtlicher Überblick über die Nachsichtgewährung bei Versäumung der Antragsfrist für Vergütungsanträge

Die Frage, ob bei Versäumung der Frist für die Geltendmachung eines Vergütungsanspruchs Nachsicht zu gewähren sei, war lange Zeit umstritten. In seiner älteren Rechtsprechung - zuerst im Urteil vom 2.11. 22 [1] - hat der RFH die Nachsichtgewährung befürwortet. Er hat dabei nicht die Frage angeschnitten, ob es sich bei den Vergütungsanträgen um rechtsbehelfsähnliche Anträge handelt, sondern hat offenbar als für die Nachsichtgewährung wesentliches Kriterium nur den Charakter der Frist als Ausschlußfrist angesehen.[2] Ebenso heißt es in dem Urteil vom 23.3. 26 [3] ohne nähere Begründung: "Die Frist, innerhalb derer ein Vergütungsanspruch nach § 4 UStG 1919 geltend zu machen ist, ist eine Ausschlußfrist. Gegen ihre Versäumung kommt Nachsicht in Frage." Bis 1942 hat der RFH dann in zwei weiteren Entscheidungen an dieser Auffassung festgehalten.[4]

1) RFH StW 1923 Nr. 19 - falsche Wiedergabe in RStBl. 1923, 45; so ausdrücklich klargestellt in RStBl. 26, 186, Urt. v. 23.3.26

2) Allerdings wird in späteren Entscheidungen - z.B. Urt. v. 16.12. 32, Slg. Bd. 32, 190 - gesagt, der RFH habe den Begriff der Rechtsmittelfrist auf rechtsähnliche Fälle und andere Fristen, innerhalb deren Rechtsbehelfe geltend zu machen seien, ausgedehnt; so auf Fristen für Vergütungs- und Erstattungsansprüche (Berufung auf StW 1923 Nr. 19).

3) RStBl. 26, 186, Urt. v. 23.3.26

4) RFH RStBl. 32, 184, Gutachten vom 12.2.32 (= Slg. Bd. 30, 65, 76); 35, 1212, Urt. v. 8.4.35; nicht RStBl. 38, 597, Urt. v. 2.6. 38 - von Kupsch, Nachsichtgewährung, S. 15, und Tipke-Kruse § 86 Anm. 4 ebenfalls herangezogen. In diesem Urteil geht es um die Frage der Nachsichtgewährung bei einem Erstattungsanspruch wegen zu Unrecht erfolgter Abzüge von der Aufsichtsratsvergütung (§§ 86, 152 Abs. 3 AO)

Im Urteil vom 6.11.36 [1] hatte der VI. Senat darüber zu entscheiden, ob Nachsicht möglich sei bei Versäumung einer Amnestiefrist. Unter Abkehr der vom V. Senat begründeten Auffassung [2] lehnte er Nachsichtgewährung ab, da die Amnestiefrist weder eine Rechtsmittel - frist darstelle, noch eine Frist, die ihrem Wesen nach einer Rechtsmittelfrist gleichzustellen sei.

Als nun der V. Senat in seinem Urteil vom 25.9.42 [3] erneut die Frage der Nachsichtgewährung bei Versäumung der Frist zur Stellung eines Vergütungsantrages zu entscheiden hatte, gab er unter Anlehnung an die obige Entscheidung des VI. Senats seine bisherige Rechtsprechung auf. Letzten Endes sei die Frist weder eine Rechtsmittelfrist, noch sei sie ihrem Wesen nach einer Rechtsmittelfrist gleichzustellen. Sie entspreche vielmehr einer Verjährungsfrist, nach deren Ablauf keine Nachsicht gewährt werden könne. - Warum die Frist als Verjährungsfrist anzusehen sei, sagt der Senat nicht. Eine Tatsache, die um so befremdlicher erscheint, als mit diesem Urteil eine jahrelang bestehende Rechtsauffassung aufgegeben wurde. - Entscheidend für die Klasifizierung der Frist als Verjährungsfrist mag - wie Riewald sagt [4] - die Tatsache gewesen sein, daß die Vergütungsansprüche formell nicht der Korrektur einer Steuerfestsetzung dienen, sondern formell selbständige Ansprüche sind. [5]

Dieser strengeren Auffassung des RFH schließt sich in seinem Urteil vom 12.7.50 [6] auch der OFH an. Es bestünden keine Bedenken, sagt er,

---

1) RFH Slg. Bd. 40, 200
2) RFH RStBl. 33, 180, Urt. v. 16.12.32; Nachsicht bei Versäumung einer Amnestiefrist ist zulässig.
3) RStBl. 42, 962
4) Riewald, in BRK § 87 Anm. 2 Abs. 5
5) Man wird die Frist bei den Vergütungsanträgen aber doch als Ausschlußfrist bezeichnen müssen. Die Selbständigkeit des Anspruchs ist nicht entscheidend. - Vgl. dazu die Ausführungen zu den Erstattungsansprüchen unten S. 63 ff.
6) StW 1951 Nr. 5 (= Slg. Bd. 54, 517); ebenso in der nicht veröffentlichten Entscheidung vom 24.5.50, zit. in BStBl. 51, 161 rechts.

§ 86 AO auch auf den Rechtsmittelfristen wesensgleiche Fristen anzuwenden, aber der Antrag auf Umsatzsteuervergütung sei kein Rechtsmittel und auch kein rechtsmittelähnlicher Antrag. Auch sei das Urteil des RFH vom 25.9. 42 nicht eine Konzession an nationalsozialistische Gedankengänge, sondern eine Abkehr von einer nach Wortlaut und Sinn der geltenden Vorschriften nicht vertretbaren Rechtsauffassung. [1]

Auch der BFH ist dann dieser Ansicht beigetreten, und zwar zunächst nur indirekt in seinem Urteil vom 11.7.51, [2] in welchem er die Rechtsmittelähnlichkeit des Antrags auf Lohnsteuerjahresausgleich bejaht, diesen aber scharf von dem Antrag auf eine Umsatzsteuervergütung abgrenzt. Ausdrücklich nimmt er dann Stellung im Urteil vom 23.10.52, [3] in welchem er sich auf die zitierten Entscheidungen des RFH von 1942 und des OFH von 1950 bezieht und den Vergütungsantrag als nicht rechtsmittelähnlich klassifiziert. - Widersprochen hat dieser Auffassung das FG Hamburg im Urteil vom 20.1.53. [4] Es setzt den Antrag auf Umsatzsteuervergütung dem Antrag auf Lohnsteuerjahresausgleich gleich und hält ihn für rechtsmittelähnlich. Unterstützung gefunden hat es dabei durch eine neuere Entscheidung des BFH, nämlich vom 21.11.57, [5] in der gesagt wird, es könne "eine gewisse Parallele" gezogen werden zwischen den Rechtsmitteln und den Umsatzsteuervergütungsanträgen, "und zwar insofern, als es sich darum handelt, eine bereits eingetretene umsatzsteuerliche Vorbelastung im Wege der Vergütung rückgängig zu machen".

Auch im Schrifttum herrschte in bezug auf die Frage der Nachsichtgewährung bei Versäumung der Frist für einen Vergütungsantrag keine Einigkeit. - Bereits vor dem ablehnenden Urteil des RFH von 1942 vertraten Reinhard[6][7]

---

1) Dabei hat der OFH aber nicht dargelegt, welches denn der Sinn dieser Vorschriften ist.
2) BStBl. 51, 161, 162
3) BFH BStBl. 53, 22, Urt. v. 23. 10.52
4) FG Hamburg, Stfund I 2421, Urt. v. 20.1.53
5) BFH BStBl. 58, 49, 50, Urt. v. 21.11.57
6) Reinhardt, DStZ 36, 469, 476/477
7) Der ablehnenden Stellungnahme des ehem. Staatssekretärs Reinhardt in DStZ 36 - meint Friesecke, StW 1950 Sp. 474/475 - und dem allgemeinen nationalsozialistischen Druck sei das mit der bisherigen Rechtsprechung ohne nähere Begründung brechende Urteil des RFH von 1942 zuzuschreiben.

und Schönwald [1] die Ansicht, daß Nachsicht nicht möglich sei, da die Frist nicht rechtsmittelähnlich, sondern eher der Verjährungsfrist wesensgleich sei. Becker [2] und Riewald [3] gingen mit der damaligen Rechtsprechung konform, indem sie Nachsichtgewährung befürworteten. Nach dem ablehnenden RFH-Urteil äußerte sich Friesecke (1950) [4] - unter Berufung auf Becker-Riewald - noch positiv, weil eine unterschiedliche Behandlung der Rechtsmittelfristen und der übrigen Ausschlußfristen nicht gerechtfertigt sei. Knauerhase [5] dagegen stimmte (1953) dem RFH zu; ebenso FR 1950, S. 96 rechts.

Ein Ende gefunden hat diese Unsicherheit schließlich dadurch, daß die Frist für den Antrag auf Gewährung einer Steuervergütung durch das AO-Änderungsgesetz vom 11.7. 1953 [6] ausdrücklich in den § 86 AO aufgenommen und damit Nachsichtgewährung ermöglicht wurde. Diese Aufnahme in den § 86 AO entspricht insofern dem Wesen jener Frist, als es sich bei ihr um eine Ausschlußfrist handelt. Die Tatsache, daß die Vergütungsansprüche selbständige Ansprüche sind, ist dafür ohne Bedeutung. Der Vergütungsanspruch ist jedoch - darin muß der Rechtsprechung zugestimmt werden - nicht rechtsmittelähnlich. Das Rechtsmittel will bei unrichtiger oder vermeintlich unrichtiger Rechtslage i.S. der Gerechtigkeit das vom Gesetz gewollte Ergebnis herbeiführen; niemand soll zu Lasten eines anderen Vorteile erlangen, die ihm nach dem Gesetz nicht zukommen. Anders ist es beim Vergütungsanspruch: hier ist die Rechtslage nicht unrichtig oder vermeintlich unrichtig, der Vergütungsanspruch ist gleichsam eine "Subvention", welche der Berechtigte annehmen kann, indem er den Anspruch geltend macht. - Insofern ist auch die Ansicht des BFH im Urteil vom 21.11. 57 unrichtig. [7] Denn die umsatzsteuerliche Vor-

---

1) Schönwald, DStZ 38, 1006, 1009
2) Becker, RAO, § 68 Anm. 5
3) Riewald AO, 1. Auflg. (zugl. 8. Aufl. von Becker, RAO), § 86 Anm. 2; er vertritt heute die Meinung, daß der Vergütungsantrag nicht rechtsbehelfsähnlich ist, § 87 Anm. 2 Abs. 5 in BRK
4) Friesecke, StW 1950 Sp. 473 ff, 475
5) Knauerhase, DStZ A 53, S. 333
6) BGBl. I S. 511
7) vgl. S. 59 Abs 2

belastung bestand völlig zu Recht; und wenn sie durch eine Vergütung rückgängig gemacht wird, dann wird nicht wie bei einem Rechtsmittel die Aufhebung einer unrichtigen Entscheidung begehrt.

C. Nachsichtgewährung bei Versäumung der Antragsfrist für Erstattungsansprüche ?

I. Der Wortlaut des § 86 AO

Während also die Anträge auf Steuervergütungen 1953 in den § 86 AO zusätzlich aufgenommen worden sind, blieben die Erstattungsansprüche unberücksichtigt. Aus dieser Tatsache wird - unter Berufung auf den Wortlaut des Gesetzes - teilweise geschlossen, daß folglich bei Versäumung der Frist für die Geltendmachung eines Erstattungsanspruchs Nachsichtgewährung nicht zulässig sei.[1] Diese Berufung auf den Wortlaut des § 86 AO kann aber nur dann durchgreifen, wenn die Erstattungsansprüche bewußt vom Gesetzgeber nicht mit aufgenommen worden sind, wenn ihre Nichtberücksichtigung erweislich gewollt war.[2] Dieser Nachweis wird sich jedoch nicht erbringen lassen. Ganz im Gegenteil wird man feststellen müssen, daß die Vergütungsansprüche nur deswegen allein aufgenommen worden sind, weil bei ihnen nach der ablehnenden Rechtsprechung von RFH und BFH ein besonderes Bedürfnis bestand, die Nachsichtgewährung zuzulassen, weil diese Möglichkeit bereits seit 1942 nicht mehr gegeben war.[3] - So begründete in der 257. Sitzung des Deutschen Bundestages [4] der Abgeordnete

1) Tipke-Kruse, Anm. 11 vor § 150 und § 85 Anm. 4; George, Neues Steuerrecht von A - Z, Darstellung 1, A III 2, S. 4: Erstattungsanträge; v. Wallis, HHSp., § 150 Anm.14; Barske, AO, Abschn. 18 g a.E.; wohl auch Pendele-Bock, Das Steuerrecht der AO, S. 103

2) Vgl. Spitaler, StbJb. 54/55, S. 479

3) Vgl. Reinhardt, FR 57, 405/406

4) Sitzungsberichte des Deutschen Bundestages 1953, S. 12415 (467), 257. Sitzung am 25.3. 53

Dr. Miessner den Änderungsvorschlag zu § 86 AO folgendermaßen: "Gegenüber dem bisherigen § 86 Satz 1 AO ist die Gewährung von Nachsicht wegen Versäumung einer Frist im Hinblick auf Anträge zwecks Steuervergütungen erweitert worden. Dies war erforderlich, da nach der Rechtsprechung der Steuergerichte in diesen Fällen bisher Nachsicht nicht gewährt werden konnte." Aus dieser Begründung ist ersichtlich, daß die Frage der Nachsichtgewährung bei Erstattungsanträgen überhaupt nicht zur Diskussion gestanden hat, und daß man nur - wohl wegen der Vielzahl der gestellten Umsatzsteuervergütungsanträge und der dabei vorkommenden Fristversäumungen - die Vergütungsanträge im Auge gehabt hat. Auch hat die erwähnte ablehnende Rechtsprechung immer nur Vergütungsanträge zum Gegenstand gehabt. [1]

Der Wortlaut des § 86 AO steht also der Nachsichtgewährung bei Versäumung der Frist zur Geltendmachung eines Erstattungsanspruchs nicht zwingend entgegen. [2] Wenn oben [3] ausgeführt wurde, daß aus dem Wortlaut des § 86 AO, resp. der Art der Änderung dieser Vorschrift, entnommen werden muß, daß Nachsichtgewährung nicht bei allen Ausschlußfristen möglich ist, so liegt hierin zum eben Gesagten kein Widerspruch. Denn, wenn Nachsichtgewährung auch nicht bei allen Ausschlußfristen möglich ist, so ist sie nach der billigenswerten Rechtsprechung von RFH und BFH doch bei solchen Fristen möglich, die den in § 86 AO genannten rechtsähnlich sind, d.h. - wie immer entschieden - bei rechtsmittelähnlichen Fristen, [4] Fristen also, an die ein Antrag geknüpft ist, der wie ein echtes Rechtsmittel das Ziel hat, den mit den Gesetzen übereinstimmenden,

---

1) Vgl. Reinhardt, FR 57, 406; Riewald in BRK § 87 Anm. 2 Abs. 5

2) So auch Riewald in BRK aaO und Reinhard aaO

3) Siehe auch S. 55 f.

4) Ebenso müßte nach Aufnahme der Fristen für Vergütungsanträge in den § 86 AO auch für solche Fristen Nachsicht gewährt werden können, die für die Geltendmachung von vergütungsähnlichen Anträgen gesetzt sind. - Vgl. dazu RFH Slg. Bd. 30, 65, 76, Gutachten vom 12. 2.32 zu einer Steuervergünstigung in Form einer Bescheinigung nach § 2 Nr. 3 der ReichsfluchtsteuerVO; vgl. auch Kupsch, Nachsichtgewährung, S.14

richtigen, wirklich vom Gesetz gewollten Rechtszustand herzustellen.[1] - Diese ausdehnende Auslegung des § 86 AO rechtfertigt sich aus dem Gedanken heraus, daß bei rechtsmittelähnlichen Anträgen der ungenutzte Fristablauf zu ebensolchen Härtefällen führen kann wie bei echten Rechtsmitteln. In beiden Fällen ist dem Berechtigten die Möglichkeit genommen, darauf hinzuwirken, daß der vom Gesetz wirklich gewollte Zustand hergestellt wird. Die Rechts- und Interessenlage ist also ebenso wie bei den echten Rechtsmitteln.

Wenn also die Erstattungsansprüche auch nicht in § 86 AO aufgeführt sind, so kann bei Fristversäumnis Nachsichtgewährung trotzdem dann zulässig sein, wenn es sich bei diesen Fristen um Ausschlußfristen handelt und wenn der Erstattungsantrag ein rechtsmittelähnlicher Antrag ist.

II. Rechtscharakter der Frist bei den Erstattungsansprüchen

Es soll im folgenden also untersucht werden, ob diese Voraussetzungen vorliegen und ob - wenn die materiellen Voraussetzungen gegeben sind -Nachsicht gewährt werden kann, wenn die Frist zur Geltendmachung eines Erstattungsanspruches versäumt worden ist.

Die Rechtsprechung hat in bezug auf die Erstattungsansprüche noch nicht ausführlich Stellung genommen. In seinem Urteil vom 6.12.27 [2] hat der RFH nicht ausdrücklich den Erstattungsanspruch gem. § 129 Abs. 1 Satz 2 AO a.F. (§ 152 Abs. 2 Satz 1) - wie Kupsch meint [3] - als Rechtsmittel im Sinne des § 86 AO angesehen, sondern festgestellt, daß das Schreiben der Genossenschaft nicht als Erstattungsantrag aufzufassen sei, sondern als Einspruch, weil der Genossenschaft gar kein Erstattungsanspruch zustehe; und gegen Versäumung der Einspruchsfrist (Rechtsmittelfrist) sei Gewährung von Nachsicht möglich. Die bloße Bezeichnung des Erstattungsanspruchs als "Rechtsbe-

1) Vgl. Riewald in BRK § 87 Anm. 2 Abs. 2 a.E.
2) RFH Slg. Bd. 22, 231, 234, Urt. v. 6.12. 27
3) Kupsch, Nachsichtgewährung, S. 14

helf" ist völlig unbeachtlich; [1] denn in Wahrheit handelt es sich ja um einen Einspruch, und Nachsichtgewährung war deshalb bereits nach dem Wortlaut des Gesetzes möglich.

In seinem Gutachten vom 12.2.32 [2] hat der RFH dann aber auf den engen Zusammenhang zwischen Erstattungs- und Vergütungsansprüchen hingewiesen, [3] für welchletztere im Urteil vom 2.11.22 [4] bereits die Möglichkeit der Nachsichtgewährung bejaht worden sei, und hat unter Berufung auf Becker [5] Nachsicht auch bei Versäumung der Frist zur Geltendmachung eines Erstattungsanspruchs für zulässig gehalten.

Auch in der Folgezeit hat der RFH in den Urteilen vom 20.4.33, [6] vom 8.6. 34, [7] vom 2.6. 38 [8] und vom 22. 1. 41 [9] die Möglichkeit der Nachsichtgewährung bejaht, hat dieses allerdings nicht begründet. [10] -

---

1) Vermutlich ist diese Ausdrucksweise gewählt worden, weil der Einspruch, das Rechtsmittel, in Form eines Erstattungsantrages eingelegt worden ist.
2) RFH RStBl. 32, 184 (= Slg. Bd. 30, 65, 76)
3) Dieser Zusammenhang besteht darin, daß es sich in beiden Fällen um Ansprüche handelt, die auf Rückgewähr eines gezahlten Steuerbetrages gerichtet sind. Die Ansprüche unterscheiden sich aber insofern, als der Erstattungsanspruch die Rückzahlung - vom Standpunkt ex post - zu Unrecht gezahlter Beträge und der Vergütungsanspruch die Rückzahlung zu Recht gezahlter Beträge erstrebt.
4) StW 1923 Nr.19
5) Becker, RAO, § 68 Anm.5
6) RStBl. 1933, 431, 433
7) " 34, 808
8) " 38, 597
9) " 41, 210, 211 rechts
10) Offen gelassen hat der BFH die Frage im Urteil vom 13.12.61, B 62, 291

Wenn wir jetzt zunächst untersuchen, welchen Rechtscharakter die Frist bei den Erstattungsansprüchen hat, dann wollen wir unterscheiden zwischen den beiden Arten der Erstattungsansprüche, den Freistellungs- und Erstattungsansprüchen, welche in erster Linie im Veranlagungsverfahren abgewickelt werden, und den reinen Erstattungsansprüchen, welche nur das Erhebungsverfahren berühren. [1] Denn wenn äußere Kennzeichen fehlen, kann unter Umständen aus der Art des Anspruchs auf den Charakter der Frist geschlossen werden. [2]

1. Die Frist bei den Freistellungs- und Erstattungsansprüchen [3]

a) Ist die Frist eine Ausschlußfrist ? [4]

Der Freistellungs- und Erstattungsanspruch, welcher zweierlei beinhaltet, erstens nämlich den Antrag auf Freistellung von der Steuer (Veranlagungsverfahren) und zweitens den Antrag auf Erfüllung des sich aus dieser Freistellung ergebenden reinen Erstattungsanspruchs (Erhebungsverfahren) kann nur innerhalb einer bestimmten Frist erhoben werden. Er muß während dieser Frist "erhoben" werden, damit er erfüllt wird. [5] Die Frist, die zu laufen beginnt, wenn der Erstattungsberechtigte die anspruchsbegründenden Tatsachen erkennen konnte und mußte, [6] ist

1) Siehe dazu die Einleitung
2) Vgl. Zweifel, Zeitablauf, S. 27; BFH BStBl. 58, 49, 50 Urt. v. 21.11.57
3) Hierher gehören z.B. die Fälle des § 152 Abs. 2 AO, §§ 4 Abs.2 und 3, 5 Abs.5 StAnpG, 9 Abs.1 VersStG, 7 FeuerschutzStG, 16 KfzStG, 11 WechselStG, 11 TabStG; - vgl. Riewald in BRK § 152 Anm.4
4) In § 154 AO werden die Fristen ausdrücklich als Ausschlußfristen bezeichnet. Aus der äußeren Erscheinung der Frist oder aus ihrem Sinn und Zweck kann sich jedoch unter Umständen ein anderer Charakter ergeben.
5) Riewald in BRK § 150 Anm.2a Abs.2
6) Siehe Abschnitt 1

nicht unterbrechbar; wenn sie erst einmal zu laufen begonnen hat, so steht der Zeitpunkt ihres Endes bereits unausweichlich fest. Diese Tatsache könnte dafür sprechen, daß es sich hier um eine Befristung des Erstattungsanspruchs handelt. Denn Kennzeichen einer Beristung ist es, daß die Zeit das Maß für das Recht selbst ist - wieviel Frist, so viel Recht [1] -, daß das Recht durch den Zeitablauf notwendig seinem im voraus bestimmten Ende entgegenstrebt, daß dem Rechte selbst eine bestimmte zeitliche Dauer verliehen ist. [2]

Bei näherer Betrachtung der Fristbestimmungen müssen wir aber feststellen, daß bei den Erstattungsansprüchen nicht allein auf dieses temporäre Moment abgestellt ist - wie z.B. bei den Urheberrechten, § 29 LitUrhG - sondern daß auch dem Verhalten des Berechtigten gewisse Bedeutung zukommt, insofern nämlich, als der Rechtsuntergang davon abhängt, ob er den Anspruch geltend macht oder nicht. Es handelt sich also nicht um ein rein temporäres Verhältnis, bei dem das Recht über eine bestimmte Dauer besteht, gleichgültig, wie sich der Berechtigte verhält. - Diese Tatsache widerspricht der Annahme einer Befristung. Bei ihr erlischt das Recht nicht wegen Nichtgeltendmachung, sondern wegen seiner zeitlichen Begrenzung. [3] Weiterhin werden die Erstattungsansprüche durch die Geltendmachung von ihrer zeitlichen Schranke befreit, bei einer Befristung dagegen ist die Möglichkeit für den Berechtigten, die zeitliche Grenze des Rechts aus der Welt zu schaffen, nicht denkbar. [4]

---

1) Grawein, Verjährung und gesetzliche Befristung, S. 24

2) Grawein, Verjährung und gesetzliche Befristung, S.24; Odermatt, Untergang von Ansprüchen, S.22; Lehmann, Allg.Teil des BGB, § 46; vgl. auch Nabholz, Verjährung und Verwirkung, S.75/76, der sagt, die Unfähigkeit, einen bestimmten Tag zu überleben, sei nicht eine dem betreffenden Recht immanente Eigenschaft, sondern es sei, wie bei jedem anderen Rechtsuntergang der Eintritt einer rechtsvernichtenden Tatsache erforderlich. Das befristete Recht gehe also nicht von selbst unter, sondern Ursache des Rechtsunterganges sei der Wille des Gesetzgebers, der den bloßen Zeitablauf mit rechtsvernichtender Wirkung ausstatte.

3) Grawein, aaO, S.47/48; Lehmann, aaO, § 46

4) Vgl. Nabholz, aaO, S. 78

Eine Befristung der Erstattungsansprüche liegt also nicht vor. Ganz im Gegenteil wird bisweilen die Meinung vertreten, es handele sich um Verjährungsfristen oder doch verjährungsähnliche Fristen.[1] Die Verjährung kann man als das Gegenstück der Befristung bezeichnen. Nach Lehmann [2] ist Verjährung "die Entkräftung eines Anspruchs infolge seiner fortgesetzten Nichtausübung". Hier ist es gerade nicht der Faktor der Zeit, der entscheidend ist für den Rechtsuntergang (die Entkräftung), sondern hier ist es das Verhalten des Anspruchsberechtigten, [3] sein Stillschweigen während der ganzen Dauer der Frist. [4] Durch dieses Stillschweigen wird dokumentiert, daß der Anspruch in Vergessenheit geraten ist. [5] Und nach dem Gedanken "quieta non movere" soll der bestehende Rechtszustand legalisiert werden. [6] Die Verjährung schützt den Schuldner, [7] sie will, wenn er angemessen lange Zeit auf Geltendmachung des Anspruchs durch den Gläubiger gewartet hat oder nach Ansicht des Gesetzgebers mit Geltendmachung des Anspruchs rechnen mußte, ihn davor bewahren, daß er auf unbegrenzte Zeit einem vielleicht bereits vergessenen Anspruch ausgesetzt ist. [8] Die Verjährung ist also ein Postulat des Rechtsfriedens und der Rechtssicherheit.[9]

Wenn nun teilweise die Frist für die Geltendmachung von Erstattungsansprüchen als einer Verjährungsfrist ähnlich angesprochen wird, so deshalb, weil neben dem Zeitablauf auch dem Verhalten des Berechtigten Bedeutung zukommt, weil es vom Berechtigten abhängt, ob die

---

1) So Reinhardt, DStZ 36, 477" Schönwald, DStZ 38,1009
2) Lehmann, aaO, § 45
3) Vgl. Odermatt, Untergang von Ansprüchen, S. 22
4) Grawein, Verjährung und gesetzliche Befristung, S. 82
5) Riewald in BRK § 150 Anm. 2a Abs. 3; vgl. Grawein aaO, S.209
6) Vgl. Zweifel, Zeitablauf, S.3; Odermatt, aaO, S.8 Anm.12; Grawein aaO, S. 208; Maas, Die Verjährung im öffentlichen Rechte, S.16
7) Vgl. Zweifel, aaO, S.3
8) Vgl. Maas, aaO, S. 14 ff; Grawein, aaO, S. 208
9) Boehmer, Grundlagen, Bd. II 2, S. 102; Lehmann aaO, § 45; Motive zum BGB I S. 289

Frist gewahrt wird, weil der Anspruch also nicht ohne Rücksicht auf das Verhalten des Berechtigten mit Fristablauf erlischt, und zum anderen deshalb, weil auch gewisse äußere Übereinstimmungen der Fristen der §§ 151 ff AO mit denen der §§ 148 ff AO vorliegen; bei beiden Arten braucht zur Geltendmachung der Wirkung der Frist keine Einrede erhoben zu werden, bei beiden kann das zur Erfüllung des erloschenen Anspruchs Gezahlte nicht zurückgefordert werden (§§ 148 Satz 2, 156). Gemäß §§ 146 und 154 ist Hemmung des Fristablaufs wegen höherer Gewalt - bei den Erstattungsansprüchen, weil eine Privatperson Gläubiger ist, darüber hinaus aus weiteren Gründen [1] - möglich. Ein Unterschied besteht jedoch in der Möglichkeit der Unterbrechung der Frist, derart nämlich, daß die Verjährungsfristen der §§ 148 ff nach Vornahme der Unterbrechungshandlung gemäß § 147 Abs. 3 erneut zu laufen beginnen, während die Fristen der §§ 151 ff durch einmalige Geltendmachung gewahrt werden und danach nicht erneut zu laufen beginnen.

Die vorliegenden Fristen enthalten also sowohl Elemente einer Befristung, indem nämlich das Erlöschen der Ansprüche an eine von vornherein genau bestimmte Frist geknüpft ist, als auch Elemente der Verjährung, indem ein bestimmter Akt, die Geltendmachung, innerhalb der Frist vorgenommen werden muß, um dem mit der zeitlichen Begrenzung verbundenen Rechtsnachteil zuvorzukommen. [2]

Aufgrund der anderen Erscheinungsform der Fristen, an die die Freistellungs- und Erstattungsansprüche geknüpft sind, läßt sich eine Ähnlichkeit mit den Verjährungsfristen also nicht bestreiten. Der festgestellte Unterschied aber ist von großer Bedeutung, da gerade die Unterbrechbarkeit einer Verjährungsfrist deren wesentliches Charakteristikum ist. [3] [4] Ist eine Frist nicht unterbrechbar, sondern wird sie "ge-

---

1) Vgl. dazu die §§ 208, 206, 207 BGB

2) Odermatt, Untergang von Ansprüchen, S. 23

3) Strawe in, Verjährung und gesetzliche Befristung, S. 126; Odermatt, Untergang von Ansprüchen, S. 22

4) Wenn u.a. von Zweifel, Zeitablauf, S. 23/24 und Maas, Die Verjährung im öffentlichen Rechte, S. 25, 27 ff, gesagt wird, die Unterbrech- und Hemmbarkeit sei kein Abgrenzungskriterium von Verjährungs- und anderen Fristen, dann heißt das nur, daß diese Merkmale auch bei anderen Fristen vorkommen können.

wahrt", dann deutet das bereits darauf hin, daß es sich hier nicht um eine verjährungsähnliche Frist handelt, da Fristen, die gewahrt werden, regelmäßig eine andere Aufgabe als dem Rechtsfrieden zu dienen, haben. [1] Betrachten wird deshalb Sinn und Zweck dieser Fristfestsetzung, dann müssen wir tatsächlich feststellen, daß es sich keinesfalls um Verjährung handelt und daß eine Gleichstellung mit den Verjährungsfristen mit Rücksicht auf die äußeren Merkmale nicht gerechtfertigt ist. [2] Um eine Verjährungsfrist würde es sich nur dann handeln, wenn die Ansprüche, inhaltlich bereits fest bestimmt, auf Durchsetzung gerichtet wären, [3] wenn es also der Rechtsfrieden erforderte, daß die Ansprüche, wenn sie schon lange hätten durchgesetzt werden können, nach Ablauf angemessen langer Zeit nicht mehr sollten durchgesetzt werden dürfen, weil der Gläubiger dauernd stillgeschwiegen und damit dokumentiert hat, daß der Anspruch in Vergessenheit geraten ist. - Die Freistellungs- und Erstattungsansprüche jedoch sind noch gar nicht auf Durchsetzung gerichtet, sondern zunächst einmal auf Feststellung, dahingehend nämlich, daß eine Steuerschuld in Höhe des gezahlten Betrages nicht besteht. Der Sinn und Zweck der Fristsetzung ist daher hier ein anderer als der einer Verjährungsfrist zugrundeliegende; Sinn und Zweck dieser Frist ist die möglichst schnelle Klärung der Rechtslage. - Sie kann deshalb nicht einer Verjährungsfrist gleichgestellt werden. [4] Es handelt sich bei ihr vielmehr (weil innerhalb eines bestimmten Zeitraumes zur Erhaltung des Anspruchs die Vornahme einer Handlung - Geltendmachung - seitens des Berechtigten erforderlich ist) um eine verfahrensrechtliche Handlungsfrist, eine Frist, die neben der eigentlichen Befristung [5] - um die es sich, wie dargelegt, hier nicht handelt - als

---

1) Maas, aaO, S. 24, 27 ff, 30, 62; Zweifel aaO, S. 27

2) Aus Sinn und Zweck der Fristsetzung kann auf den Charakter der Frist geschlossen werden: Zweifel, aaO, S. 27; BFH BStBl. 58, 49, 50, Urt. v. 21.11.57

3) Vgl. E. Blumenstein, System, S. 181 f; Blunschy, Der Rückerstattungsanspruch, S. 145; Odermatt aaO, S. 48; siehe auch Gast, FR 62, 230

4) Vgl. Zweifel, Zeitablauf, S. 27; Maas, Die Verjährung im öffentlichen Rechte, S. 24

5) Vgl. Strohal, Grünhuts Zeitschrift Bd. IX, S. 68

Ausschlußfrist bezeichnet wird.[1) 2)] Während bei der eigentlichen Befristung mit Ablauf der Frist das Recht von selbst, von innen heraus, erlischt, erlischt es hier, weil die Möglichkeit der Geltendmachung nicht genutzt worden ist.[3)] Diese Frist nimmt gewissermaßen eine Mittelstellung zwischen der eigentlichen Befristung und der Verjährung ein[4)] und wird wegen ihres Anklanges an die Verjährung nicht als "reine" sondern als "gemischte Ausschlußfrist" zu bezeichnen sein.[5)]

Befristet ist hier der Akt der Geltendmachung, von dessen Nichtvornahme der Verlust des Anspruchs abhängt,[6)] befristet ist - wie Riewald[7)] sagt - das Antragsrecht.[8)]

---

1) So auch v. Wallis, HHSp., § 150 Anm. 14; Lassar, Der Erstattungsanspruch, S. 189; Merk, Steuerschuldrecht, § 25 I a 3 ; Maas aaO, S. 62; Blunschy, Der Rückerstattungsanspruch, S. 145; Odermatt, Untergang von Ansprüchen, S. 48; zur Charakterisierung der Ausschlußfrist siehe auch Weiss, Verjährung und gesetzliche Befristung, S. 28; Strohal aaO; Heinlein, FR 54, 498

2) Zu beachten ist, daß diese Frist in der schweizerischen Literatur als "Verwirkung i.e.S." oder als "Verwirkungsfrist" bezeichnet wird. Diese Bezeichnung auch bei uns anzuwenden, dürfte jedoch unzweckmäßig sein, da wir unter Verwirkung einen Rechtsverlust aus dem Gedanken von Treu und Glauben heraus verstehen, zwar auch wegen Nichtausübung eines Rechtes, jedoch ohne die Bindung an eine genau bestimmte Frist. - Siehe Lehmann, Allg. Teil des BGB, § 47

3) Vgl. Hubernagel, Die bürgerlich-rechtliche Befristung, S. 15; Staub , Zeitablauf, S. 245

4) Vgl. Odermatt, Untergang von Ansprüchen, S. 23

5) Enneccerus-Nipperdey, Allg. Teil des Bürgerlichen Rechts, § 230 III 3

6) Odermatt aaO, S. 23; vgl. auch Hubernagel, aaO, S. 15

7) Riewald in BRK § 150 Anm. 2a Abs. 2

8) Das "Antragsrecht" ist kein subjektives Recht. Die Möglichkeit der Geltendmachung ist unselbständig, sie ist eine bloße Obliegenheit, von deren Vornahme die Erfüllung des Anspruchs abhängig ist. -

Die Frist bei den Freistellungs- und Erstattungsansprüchen muß also als eine Ausschlußfrist klassifiziert werden, bei deren Versäumung dann Nachsichtgewährung möglich ist, wenn sie "rechtsmittelähnlich" ist; d.h. wenn der Freistellungs- und Erstattungsanspruch seinem Wesen nach einem echten Rechtsmittel gleichgestellt werden kann.

b) Ist der Antrag rechtsmittelähnlich ?

aa) Wesen des Rechtsmittels und des rechtsmittelähnlichen Antrages

Als Rechtsmittel wird bezeichnet "ein Gesuch um Gewährung von Rechtsschutz gegenüber einer Entscheidung, die ihn nicht oder nicht vollständig gewährt hat". 1) Es ist in der Regel gekennzeichnet durch drei Charakteristika: den Suspensiveffekt (nicht im Steuerrecht, § 251 AO), den Devolutiveffekt (nicht beim Einspruch und bei der Beschwerde, §§ 259, 304 AO) und die Tatsache, daß er zu einer sachlichen "Prüfung der Richtigkeit der angefochtenen Entscheidung" 2) führen soll. 3) Das Institut des Rechtsmittels soll dazu beitragen, die Sicherheit für die Richtigkeit einer Entscheidung zu vergrößern, 4) soll die Wahrscheinlichkeit dafür erhöhen, daß tatsächlich der Rechtszustand hergestellt wird, der in bezug auf den betreffenden Fall wirklich vom Gesetz gewollt ist. 5)

Hiervon ausgehend, muß man einen Antrag, der kein eigentliches Rechtsmittel ist, dann als rechtsmittelähnlich bezeichnen, wenn er

---

Nabholz, Verjährung und Verwirkung, S. 80. - Der Anspruch selbst ist ein subjektives Recht, nicht aber die Möglichkeit der Geltendmachung, sie ist im Anspruch enthalten; es ist gerade Wesensmerkmal eines Anspruches, daß er geltend gemacht werden kann. - Lehmann, Allg. Teil des BGB, §§ 13 I, 10 III.

1) Rosenberg, Lehrbuch des deutschen Zivilprozeßrechts, § 132 I 1, S. 651
2) So auch § 526 Abs. 1 ZPO
3) Rosenberg aaO
4) Rosenberg aaO, § 132 II, S. 653
5) Riewald in BRK § 87 Anm. 2 Abs. 2 a.E.

wie jenes die Herstellung des vom Gesetz wirklich gewollten Rechtszustandes bezweckt, wenn er wie das Rechtsmittel bei unrichtiger oder vermeintlich unrichtiger Rechtslage im Sinne der Gerechtigkeit das richtige Ergebnis herbeiführen will. [1] - Maßgebend für die Beantwortung der Frage, ob ein Antrag rechtsmittelähnlich ist, können naturgemäß nur „materielle Kriterien, nicht formelle (Rechtsmittelcharakteristika) sein, da diese eben nur bei den eigentlichen Rechtsmitteln (und auch dort nicht immer) anzutreffen sind.

bb) Subsumtion

Wenn ein Freistellungs- und Erstattungsanspruch geltend gemacht wird, dann wird damit bezweckt, daß von der Finanzbehörde nachgeprüft werde, ob ein Steueranspruch in Höhe des gezahlten Betrages überhaupt besteht und daß, sollte das nicht der Fall sein, der zuviel gezahlte Betrag erstattet wird. [2] Zweck des Antrages ist also, die wahre Rechtslage ausfindig zu machen und den ihr entsprechenden Zustand herzustellen. Demnach ist es gerechtfertigt, das durch den Freistellungs- und Erstattungsantrag ausgelöste Verfahren als eine Art Rechtsmittelverfahren gegenüber dem Besteuerungsverfahren zu bezeichnen [3] und dem Antrag rechtsmittelähnlichen Charakter zuzusprechen. [4]

c) Möglichkeit der Nachsichtgewährung

Unter Zugrundelegung der weiten Auslegung des Begriffes "Rechtsmittel" in § 86 AO kann bei Versäumung der Frist für die Geltendmachung eines Freistellungs- und Erstattungsanspruchs, weil es sich bei ihr um eine rechtmittelähnliche Ausschlußfrist handelt, Nach-

1) Vgl. dazu Seite 60
2) Riewald in BRK, II Anm. 4 Abs. 4 b 2 vor § 150
3) So auch Knauerhase, DStZ A 53, 333
4) So auch Riewald in BRK § 87 Anm. 2 Abs. 4

sicht gewährt werden. [1) 2)]

2. Die Frist bei den reinen Erstattungsansprüchen

a) Ist die Frist eine Ausschlußfrist

Das Gesetz unterscheidet nicht zwischen den Freistellungs- und Erstattungsansprüchen und den reinen Erstattungsansprüchen. Wie bereits in der Einleitung dargelegt, besteht jedoch ein wesensmäßiger Unterschied zwischen ihnen, insofern, als der Freistellungs- und Erstattungsanspruch sowohl dem Veranlagungs- als auch dem Erhebungsverfahren angehört, der reine Erstattungsanspruch jedoch nur letzterem. - Da die Fristbestimmung gleichzeitig für beide Arten von Er-

1) So auch Riewald aaO; im übrigen Schrifttum werden nicht die verschiedenen Arten der Erstattungsansprüche unterschieden. Daher wird Nachsichtgewährung entweder generell für möglich gehalten oder aber abgelehnt. Für die Möglichkeit der Nachsichtgewährung haben sich ausgesprochen: Becker, RAO, § 68 Anm. 5; Giese-Plath, § 151 Anm. 4, § 152 Anm. 10, § 153 Anm. 2; Kühn, § 151 Anm. 4, § 153 Anm. 2; ablehnend aber in § 152 Anm. 6; Knauerhase, DStZ A 53, 333; Kupsch, Nachsichtgewährung, S. 14; Ritter, ZfZ 55, 294; Weisensee, StW 1952 Sp. 284; Reinhardt, FR 57, 406; dagegen: Barske, AO, S. 97; Tipke-Kruse, Anm. 13 vor § 150, § 151 Anm. 2 j, § 152 Anm. 6, § 153 Anm. 3, § 86 Anm. 4; Kruse, FR 61, 116; Reinhardt, DStZ 36. 477; Schönwald, DStZ 38, 1009; v. Wallis, HHSp. § 150 Anm. 14, § 151 Anm. 7, § 152 Anm. 9

2) Dasselbe muß für reine Freistellungsansprüche gelten, sofern für ihre Geltendmachung Ausschlußfristen gesetzt sind. - Einschränkend muß dazu allerdings gesagt werden, daß auch bei derartigen Ansprüchen bisweilen die Frist nicht den Charakter einer Ausschlußfrist haben kann, sondern daß sie ausdrücklich als Verjährungsfrist bezeichnet ist oder doch ihrem Wesen nach eine Verjährungsfrist darstellt: vgl. die Ansprüche auf Berichtigung gem. §§ 222 Abs. 1 Ziff. 2 und 4, 224 AO, 33 ErbStG idF vom 1.4.59 (letztere entspricht der Frist des § 144 AO: Megow, ErbStG, § 33 Anm. 5). Dann kann Nachsicht nicht gewährt werden.

stattungsansprüchen getroffen worden ist, ergeben sich von der äußeren Erscheinungsform her keinerlei Unterschiede. Wie aber gezeigt worden ist, kann die Wesensverschiedenheit des Anspruchs hier zu einer abweichenden Klassifizierung der Frist führen, wenn diese - dem Wesen des Anspruchs entsprechend - einen anderen Zweck verfolgt als bei den Freistellungs- und Erstattungsansprüchen.[1)]

Ebenso wie beim Freistellungs- und Erstattungsanspruch handelt es sich beim reinen Erstattungsanspruch nicht um eine eigentliche Befristung. Auch bei ihm ist das Erlöschen nicht unabhängig von äußeren Umständen, vom Verhalten des Berechtigten. Der reine Erstattungsanspruch erlischt nach ungenutztem Fristablauf nicht nur, weil die Frist abgelaufen ist, sondern deshalb, weil der Berechtigte ihn nicht innerhalb der Frist geltend gemacht hat.

Zur Entscheidung der Frage, ob es sich um eine Ausschlußfrist (zwar nicht um eine eigentliche Befristung, aber um eine Frist, nach deren ungenutztem Ablauf der Berechtigte mit einer Handlung ausgeschlossen ist, also um eine "Verwirkungsfrist") oder um eine Verjährungsfrist handelt, muß mangels äußerer abweichender Merkmale der Sinn und Zweck der Frist betrachtet werden.

Während der Freistellungs- und Erstattungsanspruch zunächst auf Feststellung gerichtet ist, zielt der reine Erstattungsanspruch sogleich auf Durchsetzung. Die Möglichkeit der Geltendmachung hat bei ihm nicht dieselbe Bedeutung wie beim Freistellungs- und Erstattungsanspruch. Dort diente sie dazu, mittels der zu treffenden Feststellung dem Anspruch jene Perfektion zu verleihen, die der reine Erstattungsanspruch seinem Wesen nach bereits vor der Geltendmachung hat; [2)] dort bildete sie die Voraussetzung für die Verpflichtung des Finanzamtes, den geschuldeten Betrag

---

1) vgl. Fn. 2 auf S. 65

2) Vgl. Blumenstein, System, S. 181; Blunschy, Der Rückerstattungsanspruch, S. 145, der sich auf Blumenstein bezieht; Odermatt, Untergang von Ansprüchen, S. 48, der sich auf Blunschy bezieht. - Blunschy erläutert am Beispiel des § 6 des baselstädtischen Verwaltungsrechtspflegegesetzes v. 14.6.28, der in Inhalt und Wortlaut dem § 152 AO ähnelt.

zu erstatten,[1] hier hingegen kommt der Geltendmachung nur die Bedeutung einer "Erinnerung" des Finanzamtes seitens des Berechtigten zu, mit der er dokumentiert, daß er den Anspruch nicht vergessen hat.[2] Denn der reine Erstattungsanspruch ist bereits seiner Höhe nach feststehend und bestimmt, und die Geltendmachung hat nur die Bedeutung einer Zahlungsaufforderung. In der Regel muß das Finanzamz deshalb einen reinen Erstattungsanspruch von Amts wegen erfüllen; denn es kennt ihn oder muß ihn doch kennen, und an dem Wunsche des Steuerpflichtigen, den Betrag erstattet haben zu wollen, kann kein Zweifel sein.[3]

Aus diesen Feststellungen geht hervor, daß auch der Frist beim reinen Erstattungsanspruch eine andere Bedeutung zukommt als beim Freistellungs- und Erstattungsanspruch. Dort stellte sie eine Befristung der Möglichkeit der Geltendmachung, des Antragsrechts, dar, ohne dessen Ausübung der Anspruch noch gar nicht "perfekt" werden konnte und für das Finanzamt keine Verpflichtung zur Erstattung bestand, hier dagegen bildet sie den Zeitraum, in welchem der Berechtigte dokumentieren muß, daß er den Anspruch nicht vergessen hat und daß er die bestehende Verpflichtung erfüllt sehen möchte. Die Frist ist beim reinen Erstattungsanspruch ihrem Wesen nach also eine Verjährungsfrist,[4] die Geltendmachung des Anspruchs eine Unterbrechungshandlung.[5] Durch sie wird das Nichtvergessensein des Anspruchs dokumentiert und damit vermieden, daß er mit Ablauf der Frist hinfällig wird. Diese Unterbrechungshandlung hat allerdings nicht die an sich typische Wirkung,[6] daß, wenn sie vorgenommen worden ist, die Frist aufs neue

1) Vgl. Riewald in BRK § 150 Anm. 2 Abs.3
2) Siehe dazu bereits oben S. 50 f.
3) Riewald in BRK § 150 Anm. 2 Abs.3
4) So auch Riewald in BRK § 150 Anm.2a Abs.3. Insoweit trifft also die Ansicht von Reinhardt, DStZ 36, 477 und Schönwald, DStZ 38, 1009 zu, die die Fristen bei den Erstattuungsansprüchen generell für verjährungsähnliche Fristen halten.
5) Dasselbe gilt für eine Anerkennung des Anspruchs durch das Finanzamt. Siehe dazu auch Abschnitt 2 C
6) Vgl. Maas, Die Verjährung, S. 27 ff

zu laufen beginnt. Das läßt sich - wie Riewald sagt [1] - damit begründen, daß zum ersten eine Behörde Schuldner ist und daß es wegen der Kürze der "Verjährungsfrist" vom Gesetzgeber als nicht erforderlich angesehen worden ist, sie, wenn sie erst einmal unterbrochen worden ist, alljährlich erneut zu unterbrechen. - Es zeigt sich also, daß man die Unterscheidung von Verjährungs- und Ausschlußfristen nicht nur aufgrund äußerer Erscheinungsmerkmale, die allerdings mehr oder weniger starke Indizien sein können, der Ausgestaltung der Frist, - wie Maas [2] das tut - treffen kann, sondern daß letztlich Sinn und Zweck der Fristsetzung zu ihrer Bestimmung herangezogen werden müssen. [3]

Auch in den Fällen, wo die Erstattung gesetzlich von einem "Antrag" abhängig ist, [4] kommt diesem Antrag im Grunde keine andere Bedeutung zu. Zwar besteht ohne ihn keine Verpflichtung des Finanzamts zur Erstattung, [5] aber er hat keinerlei Auswirkung auf den Anspruch - insofern, daß er etwa dazu führte, daß eine den Anspruch perfektionierende Feststellung getroffen werden müßte, eine Feststellung, die ihn zum Zahlungsanspruch machte.

Die "Verjährung" des reinen Erstattungsanspruchs unterscheidet sich allerdings von der Verjährung der Steuer- und Steuerzahlungsansprüche und auch von der privatrechtlichen Verjährung, wie besonders in bezug auf die Unterbrechung deutlich wird. Diese Tatsache ist jedoch ohne Bedeutung, da der Gesetzgeber bei der Ausgestaltung der Verjährung nicht an ein festes Schema gebunden ist. -

b) Möglichkeit der Nachsichtgewährung

Nachsichtgewährung wegen Fristversäumnis gem. § 86 AO ist nur bei Ausschlußfristen möglich, nicht jedoch bei Verjährungsfristen.

1) Riewald in BRK § 150 Anm. 2a Abs. 3
2) aaO S. 30
3) Siehe bereits zit. Urt. des BFH in BStBl. 58, 49, 50.
4) Z.B. § 17 GrEStG: .. "auf Antrag .."
5) Riewald in BRK § 150 Anm. 2 Abs. 3

Da die Frist zur Geltendmachung des reinen Erstattungsanspruches eine Verjährungsfrist ist, kann Nachsichtgewährung nicht in Betracht kommen.[1] Darüber hinaus kann der reine Erstattungsanspruch auch nicht als rechtsmittelähnlich bezeichnet werden.[2] - Dazu sei auf die Ausführungen zu den Freistellungs- und Erstattungsansprüchen verwiesen.[3]

1) So auch Riewald in BRK § 87 Anm. 2 Abs. 7; insoweit richtig Reinhardt, DStZ 36, 477 und Schönwald, DStZ 38, 1009; und die übrigen ablehnenden Stimmen, siehe Anm. 1 auf S. 73
2) Vgl. Riewald in BRK § 87 Anm. 2
3) Siehe S. 71

VIERTER ABSCHNITT

Das Erlöschen der Ansprüche

A. Erlöschensgründe

Ebenso wie der Steuerzahlungsanspruch und alle anderen auf Zahlung von Geld gerichteten Ansprüche, erlöschen die Erstattungs- und Vergütungsansprüche, wenn der Verpflichtete die Forderung bezahlt [1] oder wenn er mit einer fälligen Forderung gegen sie aufrechnet.[2] [3] Darüberhinaus erlöschen die Ansprüche gemäß §§ 151, 152 Abs. 3, 153, 158 AO etc. dann, wenn sie nicht innerhalb der vorgeschriebenen Fristen geltend gemacht werden, wenn die Fristen ungenutzt ablaufen. Das ist zwar im § 158 AO nicht ausdrücklich bestimmt, muß aber auch bei den Vergütungsansprüchen wegen der Verweisung auf § 156 AO, der . entsprechend angewandt - von erloschenden Vergütungsansprüchen redet, und unter Heranziehung der §§ 151 ff AO angenommen werden.[4]

B. Bedeutung des Erlöschens

Wenn ein Anspruch durch Erfüllung erlischt, dann bedeutet das, daß er ex nunc nicht mehr besteht; wenn er durch Aufrechnung erlischt, ist er von dem Zeitpunkt an hinfällig, zu dem die Forderungen sich aufrechenbar gegenüberstanden.[5] Von dem jeweiligen Zeitpunkt an ist der Anspruch nicht mehr existent, besteht zwischen den Parteien kein Schuldverhältnis mehr, das seinem Inhalt nach auf eine Leistung gerichtet ist.[6] Der Anspruch ist für beide Parteien erledigt und abgetan.

1) Vgl. BFH BStBl 59, 473, 474, Urt. v. 4.9.59
2) Siehe dazu unten S. 92 ff.
3) Vgl. dazu Langheineken, Anspruch und Einrede, S. 127
4) Riewald in BRK § 158 Anm. 2 Abs.2; Tipke-Kruse § 158 Anm.3
5) § 389 BGB
6) Das Schuldverhältnis behält aber noch die Bedeutung als "Rechtsgrund" für die erfolgte Leistung. - Larenz, Schuldrecht Bd. 1, § 2 V, S.22; Riewald in BRK § 156 Abs.1

Wenn aber der Anspruch infolge Fristablaufs erloschen ist, dann ist die Situation nicht dieselbe. Der Gläubiger, d.h. der Erstattungs- oder Vergütungsberechtigte, der - meist durch Unachtsamkeit - seinen Anspruch verloren hat, hat immer noch ein Interesse an dessen Erfüllung und wird unter Umständen das Finanzamt bitten, den "Anspruch" doch noch zu erfüllen. - Dann stellt sich die Frage, ob das Finanzamt einen durch Fristablauf erloschenen Erstattungs- oder Vergütungsanspruch noch erfüllen darf. - Diese Frage soll im folgenden untersucht werden.

I. Darf das Finanzamt den Vergütungsanspruch nach seinem Erlöschen erfüllen ?

Den Ausgangspunkt für diese Untersuchung bilde der § 156 AO. Dieser bestimmt, daß das zur Tilgung eines - durch Fristablauf [1] - erloschenen Anspruchs Geleistete vom Finanzamt nicht zurückgefordert werden kann. Die Regelung des § 156 AO entspricht der des § 148 Satz 2 AO, der sich auf die durch Verjährung untergegangenen Steuerzahlungsansprüche bezieht.[2] "Erloschen" i.S. des § 156 AO bedeutet, daß kein Rechtsanspruch auf Vergütung (oder Erstattung) mehr besteht. Der § 156 AO löst also die Frage, was geschieht, wenn das Finanzamt leistet, obwohl der Betrag nicht mehr gefordert werden konnte.

---

1) Vgl. Riewald in BRK § 156 Abs. 1; ist der Anspruch durch Zahlung oder Aufrechnung erloschen, dann besteht ein Rückforderungsanspruch für das Finanzamt. Darüber sagen zwar die §§ 150 ff AO nichts aus, aber in § 235 Ziff. 5 AO wird das Berufungsverfahren gegen Bescheide zugelassen, durch die erstattete oder vergütete Beträge zurückgefordert werden. - Der Rückerstattungsanspruch wird zum Teil als selbständiger Anspruch betrachtet: RFH Slg. Bd. 33, 206, Urt. v. 20.4.33; StW 1937 Nr. 527, Urt. v. 4.6.37; BFH BStBl. 54, 254, Urt. v. 1.7.54, zum Teil als vom Steueranspruch abhängiger: BFH BStBl. 59, 179, Urt. v. 5.12.58; Hübschmann, HHSp., § 235 Anm. 5; Riewald in BRK § 150 Anm. 6 Abs. 8

2) Vgl. Becker, RAO § 133; Tipke-Kruse § 156; Reimann, Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht 1928, 396

Aus der Tatsache nun, daß der "Berechtigte" das auf den durch Fristablauf erloschenen Anspruch Gezahlte behalten darf und nicht zurückerstatten muß, kann nicht geschlossen werden, daß das Finanzamt nach Erlöschen des Anspruchs noch leisten darf, Denn wenn kein Rechtsanspruch besteht, geht die Vermutung eher dahin, daß grundsätzlich auch nicht geleistet werden darf, [1] weil, abgesehen von den Fällen, in denen der Behörde ein Ermessen eingeräumt ist, dem subjektiven Recht des Bürgers eine entsprechende Pflicht der Behörde wesensnotwendig gegenübersteht. Eine Ausnahme machen dabei also zunächst Leistungen, die auf der Grundlage des § 131 AO als Billigkeitsmaßnahmen vorgenommen werden. 2) Liegen aber bei einer Leistung auf einen erloschenen Anspruch die Voraussetzungen des § 131 AO nicht vor, dann stellt sich die Frage, ob dieses Verhalten des Finanzamtes sich mit dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung vereinbaren läßt. Denn wenn keine gesetzliche Vorschrift besteht, die das Finanzamt zur Zahlung ermächtigt, macht es, wenn es sie trotzdem vornimmt, dem Empfänger gleichsam ein "Geschenk". - Um diese Frage beantworten zu können, muß zunächst geklärt werden, welches der Inhalt des Gesetzmäßigkeitsprinzips ist, insbesondere, ob es die Verwaltung auch bei leistungsgewährenden Akten an eine gesetzliche Ermächtigung bindet.

1) Riewald in BRK § 156 Abs.2

2) § 131 AO sagt zwar nicht, daß auch Vergütungen aus Billigkeitsgründen vorgenommen werden können, doch wohnt dem § 131 der allgemeine Gedanke inne, daß wegen der angespannten Beanspruchung der Steuerpflichtigen Härten, die unbillig sind, vermieden werden sollen; das ist der Gedanke der Billigkeit, der Gerechtigkeit im Einzelfall. Dieser Gedanke kann auch eine Vergütung rechtfertigen, auf die kein Rechtsanspruch besteht. § 131 muß deswegen weit ausgelegt werden. Vgl. Riewald in BRK § 158 Anm. 1 Abs. 5; § 131 Anm.1 Abs.8 und 2a Abs.14; Tipke-Kruse, § 131 Anm. 2; Tipke, StW 1960 Sp. 818; BFH BStBl. 61, 197

1. Bedeutung des Grundsatzes der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung

a) Allgemeine Inhaltsbestimmung

Der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung ist entstanden im 19. Jahrhundert mit der Schaffung des modernen Verfassungsstaates, der sich im Gegensatz zum Polizeistaat stellte, in welchem man die Verwaltung als eine Staatstätigkeit betrachtete, die dem Recht nicht unterworfen war [1] und die allein durch Staatsraison und Verwaltungspolitik geleitet wurde. - Seiner Geschichte entsprechend sieht die in der deutschen Rechtslehre am weitesten verbreitete Ansicht in dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung das Mittel, die in der Verfassung garantierten Freiheitsrechte zu sichern und durchzusetzen. Sie verlangt deshalb eine gesetzliche Ermächtigung für "Eingriffe in Freiheit und Eigentum" der Staatsbürger, [2] kurz, für belastende Verwaltungsakte. Diese Inhaltsbestimmung des Gesetzmäßigkeitsprinzips ist eine typisch liberalrechtsstaatliche. Der Grundsatz richtet sich gegen den Staat, gegen die Allmacht der vollziehenden Gewalt.[3] Nach dieser Auffassung umfaßt das Gesetzmäßigkeitsprinzip also nicht Akte der Leistungsgewährung.

Ein anderer Inhalt wird diesem Grundsatz jedoch durch Art. 18 Abs. 1 der österreichischen Bundesverfassung und durch die schweizerische

1) Merk, Verwaltungsrecht, S. 233

2) Jellinek, Verwaltungsrecht, S. 88, 122; Peters, Lehrbuch der Verwaltung, S. 71; Hatschek, Lehrbuch des deutschen und preußischen Verwaltungsrechts, S. 7; Nebinger, Verwaltungsrecht, S. 164; Laforet, Dt. Verwaltungsrecht, S. 225/226; Friesenhahn, Recht, Staat, Wirtschaft, Bd. II (1950) S. 239 ff, 250; Forsthoff, Verwaltungsrecht S. 31; Wolff, Verwaltungsrecht, § 30 III; Merk, Verwaltungsrecht, S. 775; Werner, DVBl. 59, 529 ff; Bender, Allg. Verwaltungsrecht, S. 27; Jonas, Gewohnheitsrecht, S. 11

3) Fleiner, Institutionen, S. 130

Rechtslehre gegeben: alles Verwaltungshandeln ist an gesetzliche Ermächtigungen gebunden.[1]

In der schweizerischen Rechtslehre wird diese Forderung entweder aus dem Grundsatz der Gewaltenteilung[2] oder aus dem Grundsatz der Demokratie[3] hergeleitet. -

Auch Akte der Leistungsgewährung seitens der Verwaltung bedürfen danach einer gesetzlichen Ermächtigung. Diese Ansicht fand während der Weimarer Zeit auch viele Anhänger innerhalb der deutschen Rechtslehre.[4]

Von den Vertretern der heute herrschenden Lehre dagegen wird sie bisweilen als überholt bezeichnet, wohingegen diese wiederum von den Anhängern der schweizerischen Auffassungen für rückständig gehalten wird.[5] Insbesondere trägt die scharfe Kritik Imbodens[6] dazu bei, daß

1) Auch in der französischen Rechtslehre wird diese Auffassung vertreten; vgl. dazu Wackernagel aaO, S. 242/244; Roos aaO, S. 126/127

2) Kägi, Gewaltenteilungsprinzip, S. 201; Imboden, Das Gesetz als Garantie rechtsstaatlicher Verwaltung, S. 8; Giacometti, Verwaltungsrecht, S. 227, 250 ff; so aber auch Eckardt, StbJb. 61/62 S. 123

3) Roos, ZSR Bd. 91, S. 126 (1955); Wackernagel, Festgabe zur Hundertjahrfeier der Bundesverfassung, S. 245; Höhn, Gewohnheitsrecht im Verwaltungsrecht, S. 23

4) Siehe z.B. Fleiner, Institutionen, S. 131: "Gesetzmäßigkeit der Verwaltung bedeutet: Verwaltung auf Antrieb des Gesetzes und innerhalb dessen Schranken"; ebenso: Giese, Allg. Verwaltungsrechts, S. 12; Nawiasky, Allgemeine Staatslehre, 3. Teil, S. 87 f: Verwaltung = Normvollziehung; Bühler, Lehrbuch des Steuerrechts, 1927, Bd. I, S. 64 ff; Darmstädter, Die Grenzen der Wirksamkeit des Rechtsstaates, S. 63 ff; Köttgen, Freiheitsschutz und Wohnungsschutz, S. 355; Nawiasky, Bayer. VerwBl. 1926, 386; Wittmayer, Handbuch, Bd. II, S. 337

5) Vgl. z.B. Giacometti, Verwaltungsrecht, S. 247

6) Imboden, Das Gesetz als Garantie rechtsstaatlicher Verwaltung

sich in neuerer Zeit immer mehr Zweifler und Gegner der herrschenden deutschen Meinung finden.[1] - Von einer einheitlichen Meinung oder bestimmten Tendenz wird indes noch lange nicht die Rede sein können.[2]

b) Inhaltsbestimmung im Hinblick auf das Steuerrecht

Eine eigene Stellungnahme zu diesem Problem kann im Rahmen dieser Arbeit unterbleiben. Denn unabhängig von der für andere Zweige der Verwaltung vertretenen Auffassung in bezug auf den Umfang des Gesetzmäßigkeitsprinzips muß man jedenfalls für das Steuerrecht die Geltung dieses Grundsatzes auch für Leistungen der Behörden anerkennen. Dieses Erfordernis kann man daraus entnehmen, daß in den Steuergesetzen alle die Fälle, in denen ein Steuerpflichtiger begünstigt werden soll, ausdrücklich benannt, an besondere Voraussetzungen geknüpft und als Ausnahmen behandelt sind, z.B. die Vergütungsansprüche und § 131 AO. Auf letztere Bestimmung ist dabei besonders hinzuweisen, die, wollte man die gegenteilige Auffassung vertreten, überflüssig und sinnlos wäre.[3]

---

1) Die Auffassung vom allumfassenden Gesetzmäßigkeitsprinzip vertreten jetzt auch: Spanner, Verhandlungen des 43. Dt. Juristentages, Bd. 1, 2.Teil, A, 1960, S.6 f, 12 ff; Obermayer, DÖV 59, 267, 268; Stern, JZ 60, 518 ff; 523 mit Anm.48; ders. DÖV 61,329; Bellstedt, DÖV 61, 163; Mallmann, VVDStRL Heft 19, S.165 ff, 174, bes. S.185; Jesch, Gesetz und Verwaltung, S.205; siehe auch den Überblick im Urt. des VGH Kassel v.29.11.62, DVBl. 63,443 ff,446

2) Fast alle der zitierten Verfasser behandeln die Frage der Subventionierung.

3) Koch in BRK § 2 Anm.1b Ziff. 4 und 6; Tipke-Kruse § 2 Anm. 14; vgl. auch BVerwG BStBl. 59, I, S. 1002, Urt. v. 5.6.59.

2. Ergebnis

Aus dieser Feststellung, daß die Finanzverwaltung auch in dieser Hinsicht durch den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung gebunden ist, ergibt sich, daß das Finanzamt, wenn es eine Vergütung zahlt, ohne daß dem Empfänger der Leistung darauf noch ein Anspruch zusteht, oder die Behörde ausdrücklich auch ohne Vorliegen dieser Voraussetzung zur Zahlung ermächtigt ist, gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verstößt.[1] Es darf nur dann zahlen, wenn ein Anspruch ausdrücklich im Gesetz anerkannt oder eine sonstige Ermächtigung vorhanden ist. - Der Vergütungsanspruch ist im Gesetz ausdrücklich anerkannt. Diese Tatsache bedeutet, daß das Finanzamt grundsätzlich leisten darf, ja, gemäß der Pflicht- und Recht-Korrelation leisten muß. Es darf den Anspruch aber nur in den in dieser gesetzlichen Vorschrift festgelegten Grenzen erfüllen, d.h. nur unter den bestimmten, dort aufgestellten Voraussetzungen. Und das beinhaltet: es darf den Anspruch nur erfüllen, solange er tatsächlich besteht, solange er noch nicht untergegangen ist. - Von dem Augenblick an, in welchem der Vergütungsanspruch durch Fristablauf erloschen ist, darf das Finanzamt nicht mehr leisten.[2]

II. Darf das Finanzamt den Freistellungs- und Erstattungsanspruch nach seinem Erlöschen erfüllen ?

Beim Freistellungs- und Erstattungsanspruch greifen grundsätzlich dieselben Erwägungen Platz wie beim Vergütungsanspruch, da beide Ansprüche an eine Ausschlußfrist geknüpft sind, welche sie mit ihrem ungenutzten Ablauf erlöschen läßt. - Und doch könnte eine Differenzierung wegen der Inhaltsverschiedenheit der beiden Ansprüche möglich erscheinen. - Der Erstattungsanspruch dient dazu, eine un-

1) So auch Fleiner, Institutionen, S. 133, 137, 138 Fn 19, wo u.a. auf die Vorschriften der §§ 127, 129, 130, 131 AO hingewiesen wird.

2) So auch Riewald in BRK § 156 Anm. 2 und 7.

gerechtfertigte Vermögensverschiebung rückgängig zu machen. Man könnte, wie bereits oben erwähnt, nun die Meinung vertreten, daß dieser Bereicherungsanspruch nicht ein spezieller, nur durch bestimmte Vorschriften begründeter sei, sondern ein genereller, ein dem gesamten öffentlichen Recht angehöriger Anspruch. Man könnte dann die Frage stellen, ob nicht nach dem Erlöschen des durch das Steuergesetz gegebenen Anspruchs durch Fristablauf noch dieser allgemeine Bereicherungsanspruch als Grundlage für eine Rückzahlung dienen kann. -

Zu diesem Ergebnis kommt Blunschy.[1] Zwar hafte durch die Nichtgeltendmachung ein Mangel am Anspruch, dieser sei jedoch nur formeller Natur, die "Verwirkung" (ungenutzter Ablauf der Ausschlußfrist) schließe nur die Geltendmachung aus, ähnlich wie die Verjährung die gerichtliche und vollstreckungsrechtliche Durchsetzung unmöglich werden lasse.

1. Gibt es neben dem in den Steuergesetzen normierten einen allgemeinen Erstattungsanspruch, der als Grundlage für eine Zahlung dienen kann?

Die Frage, ob es einen allgemeinen Bereicherungsanspruch im gesamten öffentlichen Recht gibt, ist bis heute noch nicht einheitlich beantwortet, für das Verwaltungsrecht allerdings vorwiegend bejaht worden.[2] Auch für das Steuerrecht muß man einen allgemeinen Bereicherungsanspruch anerkennen, und zwar hinsichtlich der Fälle, in denen die Entscheidung dem Erhebungsverfahren angehört (reine Erstattungsansprüche). Denn derartigen Ansprüchen liegt derselbe Gedanke wie den Bereicherungsvorschriften des BGB zugrunde, und die Abgabenordnung

1) Blunschy, Der Rückerstattungsanspruch, S. 145 und 58 ff.

2) Positiv haben Stellung genommen: Lassar, der Erstattungsanspruch, S. 225; Fleiner, Institutionen, S.180; Forsthoff, Verwaltungsrecht, S.161; Haueisen, NJW 54, 977ff; Jellinek, Verwaltungsrecht, S. 238/239; Wolff, Verwaltungsrecht § 44 II b; - für das Verwaltungsrecht. -

sollte nach dem Willen des Steuerausschusses der Nationalversammlung [1] alle denkbaren Erstattungsfälle erfassen.[2] Ein"Satz des natürlichen Rechts" [3] sollte gesetzlich normiert werden.

Dieser Bereicherungsanspruch hat seinen Platz aber nur im Gebiet der Zahlungsansprüche, nicht der Steueransprüche; denn soweit der Freistellungs- und Erstattungsanspruch Freistellungsanspruch ist, ist er gar nicht Bereicherungsanspruch, sondern gehört dem Gebiet der Steuerfestsetzung an. Dementsprechend ist ein Bereicherungsanspruch immer gegeben, wenn ein Betrag als Steuer gezahlt ist, den den Betrag der feststehenden Steuerzahlungsschuld übersteigt. [4]

Soweit dieser allgemeine Bereicherungsanspruch in den Steuergesetzen positiviert worden ist, haben diese ausschließlich Geltung; sie können den Anspruch im einzelnen ausgetalten, [5] derart z.B., daß er geltend gemacht werden muß, wenn er nicht erlöschen soll. Deswegen kann die Berufung darauf, daß nach dem Erlöschen eines in den Steuergesetzen konkretisierten Erstattungsanspruchs ein "allgemeiner Erstattungsanspruch" die Grundlagen für eine Zahlung bilden könne, nicht durchgreifen; hier jedenfalls erschiene der allgemeine Bereicherungsanspruch im Gewande der speziellen kodifizierten Normen. Hinsichtlich eines Sachverhaltes, der unter die gesetzliche Norm zu subsumieren ist, bildete diese die lex specialis, die der lex generalis vorgeht. Aus diesen Überlegungen ergibt sich, daß neben einem bestimmten, sich aus den Steuergesetzen ergebendenen Erstattungsanspruch ein allgemeiner Bereicherungsanspruch nicht vorhanden sein kann.

---

1) Drucksachen der Nationalversammlung 1919 Nr.1460, S.20

2) Positiv haben Stellung genommen: Hensel, Steuerrecht, S.180; Heyden, StW 1957 Sp.147; Ehrlich, VerwArch.Bd.30 (1925) S. 306; Liebisch, Steuerrecht und Privatrecht, S. 133; Tipke-Kruse Anm. 3 vor § 150; - für das Steuerrecht.
Ablehnend haben sich geäußert: v. Altrock, NJW 54, 1634; Basrke, AO, S.64; Becker, StW 1934 Sp.364; Giese-Plath § 150 Anm.1; Kühn § 151 Anm.1; Peters, Lehrbuch der Verwaltung, S.347; v. Wallis, HHSp., §150 Anm.2 u. Anm.2a vor § 150; unentschieden: Kruse, StW 1959 Sp.243.

3) Jellinek aaO

4) Riewald in BRK, Vorbem.4a Abs.1 vor § 150.

5) Vgl. Heyden, StW 1957 Sp.148 unten

2. Ergebnis

Wenn Blunschy also meint, es bleibe nach dem Erlöschen des gesetzlichen Erstattungsanspruchs eine Naturalobligation bestehen, so kann er dabei nicht auf einen allgemeinen Bereicherungsanspruch verweisen.[1] Das bedeutet also, daß auch hier kein Rechtsanspruch auf Erstattung mehr besteht; denn der gesetzliche Anspruch ist wegen ungenutzten Fristablaufs erloschen - das Erlöschen muß von Amts wegen beachtet werden,[2] der Anspruch besteht nicht als einredebehafteter weiter - und ein allgemeiner Anspruch besteht daneben nicht.

Daraus ergibt sich, daß das Finanzamt, falls es noch nach Erlöschen des Freistellungs- und Erstattungsanspruchs leisten würde, diese Leistung erbrächte, ohne daß auf sie ein Anspruch besteht. Und dieses Verhalten würde - wie schon ausgeführt - einen Verstoß gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung darstellen.

Wenn der Freistellungs- und Erstattungsanspruch erloschen ist, ist er insofern erledigt, als nichts mehr verlangt werden kann und nichts mehr gezahlt werden darf.[3]

III. Darf das Finanzamt den reinen Erstattungsanspruch nach Erlöschen noch erfüllen ?

Rein äußerlich scheint zunächst kein Anlaß zu bestehen, die reinen Erstattungsansprüche bei der Frage nach der Leistungsbefugnis nach Erlöschen von den Freistellungs- und Erstattungsansprüchen gesondert zu behandeln. Bedenken wir aber, daß die Frist zur Geltendmachung eines reinen Erstattungsanspruchs ihrem Wesen nach Verjährungsfrist ist. Diese Tatsache könnte für die hier behandelte Frage dann von Bedeutung sein, wenn sich diese Verjährungsfrist in ihrer Wirkung von den Ausschlußfristen unterscheidet.

1) Siehe auch die Kritik Odermatts, Untergang von Ansprüchen, S. 49
2) Staud. Coing, Vorbem. 3 vor § 194
3) Insoweit Übereinstimmung mit Riewald in BRK § 156 Anm. 7

1. Wirkung der Verjährungsfrist

Als typische Wirkung der Verjährung ist man leicht geneigt, diejenige anzusehen, die ihr im bürgerlichen Recht beigelegt ist.[1] Der Anspruch bleibt bestehen, aber der Schuldner ist nach Vollendung der Verjährung berechtigt, die Leistung zu verweigern, er erlangt gegenüber dem Anspruch eine peremptorische Einrede.[2] Bringt er diese Einrede vor - was in sein Ermessen gestellt ist - dann kann der Anspruch auf keine Weise mehr durchgesetzt werden.

Wäre dieses auch die Wirkung der Verjährung beim reinen Erstattungsanspruch, so dürfte das Finanzamt, da ja der Anspruch noch besteht, nach Ablauf der Frist, die Leistung noch erbringen. Die Vorschriften der §§ 151ff AO sagen jedoch ausdrücklich, daß die Ansprüche mit Ablauf der Frist "erlöschen", d.h. daß der reine Erstattungsanspruch nach dem Willen des Gesetzes untergeht. Der Ausdrusck "erlöschen" kann nicht im Sinne der privatrechtlichen Verjährung verstanden werden. Denn eine typische Verjährungswirkung gibt es nicht.[3] Der von der Verjährung verfolgte Zweck läßt sich durch beide Rechtsfolgen erreichen. Das bloße Erwachsen eines Leistungsverweigerungsrechtes nach Fristablauf ist ihr also nicht wesensnotwendig. Wenn das Gesetz die reinen Erstattungsansprüche durch Verjährung erlöschen läßt, dann entspricht diese Regelung genau der des § 148 AO für die Steuerzahlungsansprüche: Die Wirkung dieser Verjährung ist dieselbe wie die der Ausschlußfristen. -

2. Ergebnis[4]

Trotz dieses Tatbestandes will Riewald[5] dem Finanzamt die Befugnis zur Zahlung nach Erlöschen des reinen Erstattungsanspruchs einräumen.

1) Vgl. noch Schultzenstein, Verw.Arch.Bd.17, S.18
2) Vgl.Staudinger-Coing, 11. Aufl. 1957, § 222 RdZ 2.
3) Maas, Die Verjährung im öffentlichen Rechte, S.20 ff; Staudinger-Coing § 222 RdZ 13
4) Zur Eignung des erloschenen reinen Erstattungsanspruchs als Passivforderung bei der Aufrechnung siehe besonders unten S. 96 ff.
5) Riewald in BRK § 156 Anm. 5, § 150 Anm.2a Abs. 3 und 4

Er begründet das mit dem Hinweis auf den Charakter der Frist als Verjährungsfrist und auf deren unverhältnismäßige Kürze. In Anlehnung an § 156 AO solle man anerkennen, daß das Finanzamt den Anspruch wie einen verjährten Anspruch erfüllen dürfe, wenn auch nicht müsse. Diese Rechtsansicht kann hier jedoch nicht geteilt werden. Sie wäre dann zu befürworten, wenn es sich um einen mit der Wirkung verjährten Anspruch handelte, daß er lediglich einredebehaftet geworden ist. Da aber der reine Erstattungsanspruch durch Verjährung untergeht, verbietet - ebenso wie bei den Freistellungs- und Erstattungsansprüchen - das Prinzip der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung die Erfüllung nach ungenutztem Ablauf der Frist. Die gegenteilige Rechtsansicht beruht letztlich auf Billigkeitserwägungen. Diese dürfen jedoch hier nicht den Vorrang vor dem Gesetzmäßigkeitsprinzip haben. Denn die vom Gesetz getroffene Wirkung der Verjährung läßt sich mit ihrem Wesen durchaus vereinbaren, und das Moment der Billigkeit findet bereits Berücksichtigung beim Beginn der Frist und in der Vorschrift des § 131 AO. -

IV. Ausnahmen vom Leistungsverbot

Ausnahmen von der Regel, daß das Finanzamt nur dort eine Leistung erbringen darf, wo auf diese Leistung ein Anspruch besteht, bilden, wie schon erwähnt, die Fälle, in denen es durch gesetzliche Vorschriften dazu ermächtigt ist. Das hervorragendste Beispiel ist hier der § 131 AO. Nach ihm kann das Finanzamz soweit es vom Minister dazu ermächtigt ist, Steuern erlassen, anrechnen oder erstatten, wenn ihre Einziehung oder Einbehaltung unbillig wäre. Daneben können sich Ausnahmen vom Leistungsverbot daraus ergeben, daß in Erstattungsvorschriften dem Finanzamt hinsichtlich der Erfüllung nach Erlöschen des Anspruchs ein Ermessensspielraum eingeräumt ist, sei es ausdrücklich, sei es konkludent durch die Abfassung der betreffenden Vorschrift.[1] Für konkludente Ermessenseinräumung ist besonders typisch eine Regelung in Form einer Soll- oder Kann-Vorschrift. Sie kann aber auch dadurch erfolgen, daß gesagt wird: "Der Steuerpflichtige kann nicht mehr verlangen, daß ...", oder ähnlich.

1) Wolff, Verwaltungsrecht, Allg. Teil, § 31 II c

Letztere Formulierung treffen wir an in den Erstattungsvorschriften, der §§ 4 Abs. 2, 5 Abs. 5 und 6 Abs. 3 StAnpG [1]: "Nach Ablauf des Jahres, das auf ... folgt, kann der Steuerpflichtige die ... und die Erstattung nicht mehr verlangen." Das bedeutet zunächst: nach Ablauf der Jahresfrist hat der Steuerpflichtige keinen Rechtsanspruch mehr; das Finanzamt ist nicht mehr verpflichtet, die betreffenden Akte (Bescheidänderungen, Anrechnungen, Erstattungen) vorzunehmen; denn einer Verpflichtung des Finanzamtes muß immer ein Anspruch des Steuerpflichtigen gegenüberstehen. - Aus der Formulierung "kann nicht mehr verlangen" muß aber entnommen werden, daß das Finanzamt berechtigt bleibt, diese Akte vorzunehmen, die Leistung zu erbringen, wenn der Anspruch bereits nicht mehr besteht. [2] Aus ihr geht hervor, daß nur das Antragsrecht des Steuerpflichtigen befristet sein soll, nicht aber die Leistungsbefugnis des Finanzamtes. Hier muß also angenommen werden, daß es in das Ermessen des Finanzamtes gestellt ist, ob es noch leisten will oder nicht. [3]

In diese Ausnahmegruppe will Riewald [4] auch "alle anderen reinen Freistellungsansprüche, die auf Aufhebung einer Steuerfestsetzung ex tunc gerichtet sind" einbeziehen. In Betracht kommen hier die Ansprüche gem. §§ 17 GrEStG, 34 ErbStG und die Fälle der §§ 5, 6, 16 Abs. 3 BewG, die auf Berichtigung der Festsetzung der nicht laufend veranlagten Steuern mit Wirkung ex tunc abzielen. - In den Vorschriften der §§ 4 ff StAnpG, die auf Aufhebung einer Steuerfestsetzung ex tunc gerichtet sind, ist speziell dargelegt, welche Wirkung das Erlöschen dieser Ansprüche haben soll; bei ihnen darf das Finanzamt die betreffende Handlung noch vornehmen. Wenn es nun neben diesen noch andere Freistellungsansprüche gibt, die dasselbe Ziel verfolgen, mangels besonderer

1) Ebenso für den reinen Freistellungsanspruch des § 225 AO; im Grunde handelt es sich bei allen diesen Ansprüchen um reine Freistellungsansprüche, da die Zahlung der Steuer nicht Voraussetzung für das Bestehen des Anspruchs ist. - Riewald in BRK § 156 Anm. 4, § 150 Anm. 7

2) Ebenso Riewald in BRK § 156 Anm. 2 und 3

3) Zur Handhabung des Ermessens siehe Riewald in BRK § 156 Anm. 6, der im Interesse der Rechtsklarheit für eine grundsätzliche strenge Handhabung des Ermessens eintritt.

4) Riewald in BRK § 156 Anm. 4

gesetzlicher Regelung aber dem § 153 AO unterfallen [1] oder mit einer ebensolchen Fristbestimmung verknüpft sind (§ 5 Abs. 2 BewG), dann stellt sich tatsächlich die Frage, ob das Erlöschen im Sinne dieser Vorschriften nicht ebenso verstanden werden muß wie bei den obengenannten. Die Interessenlage ist bei allen diesen Ansprüchen dieselbe, sie sind ihrem rechtlichen Inhalt nach im wesentlichen gleich. Wenn jetzt das Gesetz für einige von ihnen dem Finanzamt eine Leistungsbefugnis nach Erlöschen der Ansprüche einräumt, dann muß es zulässig sein, weil die anderen nicht bewußt ausgeklammert worden sind, [2] den in den allgemeinen Vorschriften der §§ 4 ff StAnpG enthaltenen Rechtsgedanken auf alle anderen Freistellungsansprüche gleichen Inhalts zu übertragen, bei ihnen allen die Wirkung des Erlöschens so zu verstehen, daß das Finanzamt den erloschenen Anspruch noch erfüllen darf.

Für die Richtkeit dieser Ansicht spricht auch die Tatsache, daß Freistellungsansprüche denkbar sind, die sowohl unter eine Fristbestimmung fallen, die volles Erlöschen vorsieht, als auch unter eine solche, die die Erfüllung nach Ablauf der Antragsfrist noch zuläßt:

a) Ein Grundstückskaufvertrag wird durch Vereinbarung vor Eigentumsübergang innerhalb von 2Jahren rückgängig gemacht. - Freistellung kommt gem. § 17 I 1 GrEstG in Betracht. Sie kann aber auch gem. § 4 II StAnpG verlangt werden. Da für § 17 GrEStG die Fristbestimmung des § 153 AO gilt, welche den Anspruch erlöschen läßt, für § 14 II jedoch die Fristbestimmung, die Erfüllung noch zuläßt, fällt der Anspruch unter beide - nicht übereinstimmende - Vorschriften.

b) Ein Grundstückskaufvertrag ist wegen Geschäftsunfähigkeit nichtig; trotzdem wird das Eigentum an dem Grundstück übertragen. Danach findet ein Rückerwerb durch den Veräußerer statt. - Der Vertrag ist steuerpflichtig gem. §§ 1 I 1 GrEStG, 5 III St AnpG, Freistellung kann verlangt werden gem. § 17 II 2 GrEStG

---

1) Vgl. Boruttau-Klein, GrEStG, § 17 Anm. 169, 170; Megow, ErbStG, § 34 Anm. II

2) Vgl. Enneccerus-Nipperdey, Allg. Teil des Bürgerl. Rechts, Bd. 1, S. 341

und auch gem. § 5 V StAnpG. Dabei ist allerdings zu beachten, daß nach § 17 GrEStG auch der zweite Veräußerungsvorgang, der Rückerwerb, steuerfrei bleibt, nicht so nach § 5 StAnpG. - § 17 GrEStG geht also weiter als das Steueranpassungsgesetz. Er ist eine Sondervorschrift, ebenso wie § 34 ErbStG [1].

c) Zugleich unter § 152 III AO und § 4 II StAnpG fallen die Ansprüche aus § 9 I VersStG; § 7 FeuerschutzStG; § 14 KraftfahrStG; § 11 WStG; § 10 Min.Öl.StG;

V. Aufrechnung nach Erlöschen des reinen Erstattungsanspruchs

1. Aufrechnung durch den Steuerpflichtigen

Gemäß § 124 AO sind die Steuerpflichtigen berechtigt, gegen Steueransprüche mit unbestrittenen oder rechtkräftig festgestellten Gegenansprüchen aufzurechnen. [2] Die Voraussetzung für eine Aufrechnung ist zunächst Gleichartigkeit der Forderungen. [3] Das bedeutet, daß es sich sowohlr auf der Aktiv- als auch auf der Passivseite um Geldforderungen handeln muß; denn die Aufrechnung gehört zum Erhebungsverfahren, und die Steuerzahlungsansprüche sind ausschließlich auf Geld gerichtet. Von den in dieser Arbeit behandelten Ansprüchen kommt für eine Aufrechnung daher nur ein reiner Erstattungsanspruch in Betracht. Denn allein bei ihm handelt es sich um einen auf Zahlung von Geld gerichteten Anspruch, dem eine Steuerforderung als Passivforderung zur Aufrechnung gegenüberstehen kann. Die Freistellungs- und Erstattungsansprüche sind zunächst auf Erlaß einer Verfügung, dann erst auf Geld gerich-

1) Potthast, Die Rückgängigmachung von Rechtsgeschäften und ihre steuerlichen Wirkungen, S. 24 ff

2) Vgl. dazu § 33 Beitr.O.

3) Vgl. Enn.-Lehmann, Recht der Schuldverhältnisse, § 70; Riewald in BRK § 124 Anm. 2; für die Aufrechnung nach Steuerrecht finden die Vorschriften der §§ 387 ff BGB unmittelbar Anwendung - BFH BStBl. 54, 26, Urt. v. 10.11.53; 54, 291, Urt. v. 11.8.54; 61, 296, Urt. v. 3.5.61

tet. [1] Ebenso verhält es sich mit den Vergütungsansprüchen, die sich erst auf Festsetzung und dann auf Zahlung richten. [2] - Der Steuerpflichtige kann von dem Augenblick an gegen eine Steuerforderung des Finanzamts aufrechnen, in welchem sein Anspruch als Zahlungsanspruch fällig geworden ist. Das ergibt sich aus § 387 BGB. Außerdem muß der Steuerpflichtige berechtigt sein, die Steuerforderung zu erfüllen. [3]

Im folgenden soll untersucht werden, wie lange die Möglichkeit der Aufrechnung besteht, d.h. ob der Steuerpflichtige mit einem reinen Erstattungsanspruch noch aufrechnen kann, wenn dieser Anspruch bereits wegen Nichtgeltendmachung erloschen (verjährt) ist. Es ist also die Frage zu beantworten, ob § 390 Satz 2 BGB auf den erloschenen reinen Erstattungsanspruch Anwendung finden kann, der besagt, daß trotz Verjährung noch aufgerechnet werden kann, wenn die verjährte Forderung zu der Zeit, zu welcher sie gegen die andere Forderung aufgerechnet werden konnte, noch nicht verjährt war. Zweifel hinsichtlich der Anwendbarkeit des § 390 Satz 2 BGB ergeben sich daraus, daß der reine Erstattungsanspruch durch Ablauf der "Verjährungsfrist" erlischt und nicht, wie ein privatrechtlicher Anspruch, einredebehaftet bestehen bleibt (§ 222 Abs. 2 BGB).

Da auch die Steuerforderungen durch Verjährung erlöschen, taucht bei ihnen also das gleiche Problem auf. Die großen Senate des Reichsfinanzhofes [4] und des Reichsgerichts [5] sind bei Beantwortung der Frage, ob das Finanzamt mit einer verjährten Steuerforderung gegen einen Anspruch des Steuerschuldners aufrechnen darf, zu entgegengesetzten Ergebnissen gelangt. Während der RFH positiv Stellung genommen

---

1) Riewald § 124 Anm. 2, a)
2) BFH BStBl. 61, 296; siehe dazu die Einleitung Seite 4.
3) Dazu, wann er berechtigt ist, die Steuerforderung zu erfüllen, siehe Riewald in BRK § 124 Anm. 2 c 2; Kühn § 124 Anm. 2; Baltzer, StW 55, Sp. 428; Fließbach, StW 1955, Sp. 125; BFH BStBl. 54, 26 und 291
4) RFH RStBl. 42, 1061, Gutachten vom 14.11.42
5) RG ZAkDR 1944, 69, Beschluß vom 17.7. 43

hat,[1] (d.h. er läßt zu, daß das Finanzamt mit einer bereits verjährten Steuerforderung gegen einen Anspruch des Steuerpflichtigen aufrechnet, sofern die sonstigen Voraussetzungen vorliegen) lehnte das RG die Anwendbarkeit des § 390 Satz 2 BGB auf verjährte Steuerforderungen ab.[2]

Der § 390 Satz 2 BGB stehe mit dem Zweck der steuerrechtlichen Aufrechnung und der steuerrechtlichen Verjährung und den dafür gegebenen Vorschriften im Einklang, sagt der RFH. Er hat das mit dem Hinweis auf die Rückwirkung der Aufrechnung - § 389 BGB - die auch in § 34 BeitrO ausdrücklich übernommen worden sei, begründet, und mit der Feststellung, daß die Verjährung im Steuerrecht, auch wenn sie den Anspruch untergehen lasse, sich doch kaum von der privatrechtlichen unterscheide, da der Anspruch erfüllbar bleibe, das Geleistete nicht zurückgefordert werden könne. Bei dieser Argumentation hat jedoch der RFH der Wirkung der Verjährung im Steuerrecht, der Unterscheidung zwischen dem Entstehen eines Leistungsverweigerungsrechts und dem Erlöschen des Anspruchs zu wenig Bedeutung beigemessen, dem Unterschied, auf den gerade auch das RG seine Entscheidung stützt. - Voraussetzung für die Möglichkeit einer Aurechnung ist immer das Bestehen einer Aktivforderung zum Zeitpunkt der Aufrechnungserklärung;[3] wenn keine Aktivforderung besteht, fehlt überhaupt die Grundlage für eine Aufrechnung. Gerade darauf, daß ein Anspruch durch die zivilrechtliche Verjährung nicht untergeht, sondern nur einredebehaftet wird, baut die Bestimmung des § 390 Satz 2 BGB auf.[4]

---

1) Zustimmend: Zitzlaff, StW 1950 Sp.. 275 ff; Schefold, StW 1951 Sp. 27 ff

2) Zustimmend: Bühler, ZAkDR 1944, 69/70; Bühler-Strickrodt, Steuerrecht Bd. I 2, S. 367; Riewald in BRK § 124 Anm.7 Abs.3; Tipke-Kruse § 124 Anm.5; in sachlicher Hinsicht auch v.Wallis, HHSp., § 124 Anm. 7 und 14, der nur gefühlsmäßig der Ansicht des RFH zustimmt, weil die mehr befriedige; Eckardt, StJb. 61/62, S. 102; Popp. FR 56, 128

3) Siehe besonders RG und Bühler, ZAkDR 1944, 69 f; zustimmend Boehmer, Grundlagen II 2, S. 74

4) Staudinger-Coing, § 222 RdZ 6 i.Verb. mit RdZ 8

Diese Vorschrift kann demgemäß nur auf solche Forderungen Anwendung finden, die durch Verjährung nicht erloschen sind. Die Zulassung der Aufrechnung mit einem erloschenen Anspruch würde einen rechtslogischen Fehler beinhalten; denn die Rückwirkung der Aufrechnung gemäß § 389 BGB und § 34 Abs. 1 BeitrO kann nicht als Beleg für ihre Zulässigkeit herangezogen werden, weil, damit diese Wirkung eintritt, überhaupt erst eine wirksame Aufrechnung vorgenommen werden muß. [1)]

Auch Sinn und Zweck der Bestimmung des § 148 AO, daß die Steuerforderungen durch Verjährung erlöschen, entsprechen der hier vertretenen Rechtsansicht. Wenn das Steuerrecht die Wirkung der Verjährung nicht vom Zivilrecht übernommen hat, dann einmal deshalb, weil es die Autorität des Staates nicht zulassen kann, daß die Erfüllung steuerrechtlicher Ansprüche vom Willen des Anspruchsgegners abhängig sein kann, zum anderen deswegen, weil es die Rechtssicherheit erfordert, daß der Steuerpflichtige mit Ablauf der Verjährungsfrist endgültig dem Finanzamt gegenüber befreit und vor dessen Zugriff sicher ist. [2)]

Wenn Zitzlaff [3)] deswegen die Frage stellt: "Weshalb sollte die AO den § 389 BGB haben übernehmen wollen, nicht aber den § 390 Satz 2, ohne den die Übernahme des § 389 BGB für das Steuerrecht kaum wesentliche Bedeutung hätte", [4)] so ist diese Frage mit dem Vorstehenden beantwortet: weil § 390 Satz 2 BGB sich gar nicht mit dem Wesen der steuerrechtlichen Verjährung vereinbaren läßt. -

---

1) Bühler aaO, S. 70; vgl. auch BGB-RGRK § 389 Anm. 3

2) So Riewald in BRK § 124 Anm. 7 Abs. 3

3) StW 1950 Sp. 277; Zitzlaff stützt sich hauptsächlich auf Vermutungen. Diese können jedoch als rechtlich bedeutsame Argumente nicht gewertet werden.

4) § 389 BGB hat für das Steuerrecht Bedeutung in bezug auf die Erhebung von Säumniszuschlägen und Zinsen. Sie können von dem Augenblick der Aufrechenbarkeit an bei wirksamer Aufrechnung nicht mehr erhoben werden.

Die Frist, an die der reine Erstattungsanspruch geknüpft ist, hat dieselbe Wirkung wie die Verjährungsfrist beim Steuerzahlungsanspruch: der Anspruch geht nach ungenutztem Ablauf unter. Das bedeutet, daß auch mit einem "verjährten" reinen Erstattungsanspruch - im Gegensatz zu einem gegen das Finanzamt gerichteten zivilrechtlichen Anspruch - nicht mehr aufgrechnet werden kann. Zwar bleibt wegen § 156 AO eine Art Naturalobligation bestehen, aber diese kann ebensowenig wie beim Steuerzahlungsanspruch eine Aufrechnung rechtfertigen. Bestehen muß der Anspruch. Selbst, wenn die Frist beim reinen Erstattungsanspruch nur der guten Ordnung dient, [1] kann die Möglichkeit der Aufrechnung nicht bejaht werden, da das Bestehen des Anspruchs materielles Erfordernis der Aufrechnung nach dessen Verjährung ist.[2]

2. Aufrechnung durch das Finanzamt

§ 124 AO spricht nur von der Möglichkeit der Aufrechnung durch den Steuerpflichtigen. Nichtsdestoweniger ist aber auch das Finanzamt zur Aufrechnung befugt. Das ist als selbstverständlich betrachtet und deshalb gar nicht in die AO aufgenommen worden.[3] § 124 AO stellt nur eine ausdrückliche Zubilligung des Aufrechnungsrechtes auch an den Steuerpflichtigen dar.[4]

Die Frage, ob das Finanzamt mit einer Forderung gegen einen erloschenen reinen Erstattungsanspruch aufrechnen kann, ist insofern etwas ungewöhnlich, als es wohl nur selten ein Interesse daran haben dürfte. - Und doch ist es denkbar, daß es auf eine verspätete Zahlungsaufforderung seitens des Erstattungsberechtigten hin dessen "Anspruch" noch durch Aufrechnung mit einer eigenen Forderung erfül-

1) So Riewald in BRK § 124 Anm. 7 Abs. 4
2) Ebenso v. Wallis, HHSp., § 124 Anm. 7 a.E.; a.A. Riewald aaO
3) Das ist allgemein anerkannt; vgl. Riewald in BRK § 127 Anm. 5 Abs. 1; Liman-Schwarz, BeitrO, Anm. 3 Abs. 2 vor § 32; Tipke-Kruse § 124 Anm. 5
4) Der Entwurf der AO schloß die Aufrechnungsmöglichkeit für den Steuerpflichtigen zunächst aus. Erst auf Verlangen der Nationalversammlung wurde die Bestimmung aufgenommen.

len möchte. Die Frage, ob Aufrechnung gegenüber dem erloschenen Erstattungsanspruch rechtlich überhaupt möglich ist (ob es sich dann nicht etwa um einen Erlaß handelt), kann jedoch dahingestellt bleiben. Denn wie bereits oben dargelegt, verbietet das Gesetzmäßigkeitsprinzip, daß das Finanzamt - von bestimmten Ausnahmen (s.S. 89 ff) abgesehen - leistet, wo kein Anspruch auf diese Leistung besteht. Die Aufrechnung ist eine Art der Erfüllung, ein Zahlungssurrogat. Das Finanzamt darf deshalb - von den erwähnten Ausnahmen abgesehen - nur gegen bestehende Forderungen aufrechnen.

FÜNFTER ABSCHNITT

Verfassungsmäßigkeit des Erlöschens der reinen Erstattungsansprüche

Wie den §§ 151 ff AO zu entnehmen ist, erlöschen auch die reinen Erstattungsansprüche, wenn sie nicht innerhalb eines Jahres geltend gemacht werden, d.h. wenn der Staat nicht innerhalb eines Jahres zur Zahlung aufgefordert wird. Mit dieser Regelung entzieht sich der Staat de facto einer Zahlungspflicht, die sich aus den getroffenen Feststellungen eindeutig ergibt. - Ob diese Regelung mit dem Grundgesetz zu vereinbaren ist, soll im folgenden untersucht werden,[1] Bedenken in dieser Hinsicht könnten in bezug auf Art. 14 GG auftauchen.

A. Fällt der reine Erstattungsanspruch unter den Schutz des Art. 14 GG ?

Art. 14 GG gewährleistet Eigentum und Erbrecht und schützt diese Institute und die subjektiven öffentlichen Rechte der Einzelnen gegen staatliche Eingriffe.[2] Um den Schutz des Art. 14 GG zu genießen, müßte der reine Erstattungsanspruch folglich dem Begriff "Eigentum" im Sinne dieses Artikels unterfallen.

I. Rechtliche Klassifizierung des reinen Erstattungsanspruchs

Der reine Erstattungsanspruch ist das Recht, vom Staat die Summe Geldes zurückzufordern, die, wie sich aus bestimmten getroffenen Feststellungen ergibt, über den Betrag der Steuerschuld hinaus zu Unrecht

1) Vgl. Riewald in BRK § 150 Anm. 2 a Abs. 4

2) "Institutsgarantie" und "Rechtsstellungsgarantie"; vgl. Weber in Neumann-Nipp.-Scheuner, Bd. II, S. 361; v. Mangoldt-Klein Art. 14 Anm. II 6

vom Steuerpflichtigen gezahlt worden ist. Damit erfüllt er die Merkmale des subjektiven öffentlichen Rechtes. Mögen die Auffassungen über diesen Begriff auch voneinander abweichen, [1] immer und in erster Linie werden darunter öffentlich-rechtliche Ansprüche gegen den Staat verstanden. [2]

II. Der Eigentumsbegriff des Art. 14 GG

Der Eigentumsbegriff des Art. 14 GG beinhaltet zunächst einmal und unbestritten das Sacheigentum, das Eigentum an Grundstücken und beweglichen Sachen und auch dingliche Rechte. [3] In bezug auf Art. 153 WRV hat die Rechtsprechung jener Zeit dann auch alle subjektiven privatrechtlichen vermögenswerten Rechte einschließlich der Forderungsrechte dem Eigentumsbegriff zugeordnet. [4] Auch das "subjektive Recht an einem schon lange betätigten Heilgewerbebetrieb" [5]

1) Vgl. dazu Forsthoff, Verwaltungsrecht, S. 171 Anm. 1
2) Vgl. die Definition von Forsthoff aaO: Das subjektive öffentliche Recht "ist also die Schutzfunktion einer dem Einzelnen durch Norm oder Rechtsgeschäft gewährten Rechtsposition, das Vermögen, vom Staate oder einem sonstigen Träger öffentlicher Verwaltung ein dieser Rechtsposition entsprechendes, konkretes Tun oder Unterlassen verlangen zu können". - Vgl. auch H. J. Wolff, Verwaltungsrecht, § 43 III d und § 43 IV a.
3) Weber in Neumann-Nipp.-Scheuner, Bd. 2, S. 253; ausgehend vom klassischen Enteignungsbegriff i. S. des Art. 9 der Preußischen Verfassungsurkunde.
4) RGZ 103, 200 ff, Urt. v. 18.11.21: die Aufhebung der sogen. Lippischen Rente stellt eine Enteignung i. S. des Art. 153 Abs. 2 WRV dar. - Diesem Urteil folgend: RGZ 107, 370, 375, Urt. v. 1.3.24 (noch zögernd); 109, 310, 319, Urt. v. 13.12.24; 110, 344, 347, Urt. v. 25.3.25; 111, 224, 227, Urt. v. 3.7.25; 111, 320, 328, Urt. v. 4.11.25; 121, 166, 168, Urt. v. 21.5.28; 128, 165, 171, Urt. v. 3.12.29; 129, 146, 148, Urt. v. 27.5.30; 129, 246, 250, Urtv. 23.6.30; 136, 113, 123, Urt. v. 10.2.32; 137, 163, 167, Urt. v. 25.6.32; 139, 177, 182, Urt. v. 10.1.33
5) RGZ 129, 146, 148, Urt. v. 27.5.30, außerdem nach RGZ 139, 177,

sollte unter den Eigentumsbegriff fallen. Familienrechte [1] dagegen und auch subjektive öffentliche Berechtigungen [2] wurden nicht dem verfassungsrechtlichen Eigentumsbegriff zugerechnet. [3] Dieser Auffassung ist sowohl der größte Teil des Schrifttums [4] als auch die neuere Rechtsprechung zu Art. 14 GG gefolgt. [5] Letztere hat dann aber den Eigentumsbegriff des Art. 14 GG noch weiter gefaßt als das RG den des Art. 153 WRV, da Art. 14 GG "den Schutz gegenüber dem Gesetzgeber noch stärker betont als Art. 153 WRV" 6). Wenn die staatliche Enteignung nach dem ganzen Vermögen der Bürger greife, - sagt der BGH - dann müsse die Eigentumsgarantie und der Enteignungsschutz auch das ganze Vermögen der Bürger decken, also jedes vermögenswerte Recht gleichermaßen des öffentlichen wie des privaten Rechts. [7] [8]

Urt. v. 10.1.33 der eingerichtete und ausgeübte Gewerbebetrieb; dazu auch BVerfG E 1, 277 f und Dürig, JZ 54, 9 Fn. 28

1) RGZ 121, 197, 199, Urt. v. 2.6. 28

2) RGZ 129, 246, 250, Urt. v. 23.6.30; 139, 177, 182, Urt. v. 10.1.33; RG JW 1929, 2331, 2332, Urt. v. 27.5.29

3) Vgl. Weber in Neumann-Nipp.-Scheuner Bd. 2, S. 343; Ahschütz, 14. Aufl., Bem. 2 zu Art. 153 WRV

4) Vgl. dazu Weber aaO, S. 341 bis 343; Dürig, JZ 54, 4 ff und die Nachweise bei Hamann, GG, Art. 14 C 1

5) OGHZ 1, 98 ff; BGHZ 6, 270 ff, Beschl. v. 10.6.52

6) BGHZ aaO.

7) BGHZ 6, 270, 278, Beschl. v. 10.6.52

8) So auch schon Stödter, Öffentlich-rechtliche Entschädigung, S. 158 ff; ebenso in DÖV 1953, 98: es habe im Verfassungsrecht ein Funktionswandel stattgefunden, und zwar vom statischen Sacheigentumsbegriff zum dynamischen wirtschaftlichen. Hinsichtlich des wirtschaftlichen Wertes stünden subjektive öffentliche Rechte den privaten gleich. Daher würden sie vom verfassungsrechtlichen Eigentumsbegriff umfaßt. - Siehe auch Dürig, Das Eigentum als Menschenrecht, Zeitschrift für die gesamte Staatswissenschaft 1953, S. 343; Ipsen in Neumann-Nipp.-Scheuner, Bd. II, S. 131; Wolff, Verwaltungsrecht, S. 272

Gegen diese summarische These des BGH hat sich allerdings das Bundesverfassungsgericht ausgesprochen, indem es in jedem einzelnen Fall prüft, ob das betreffende subjektive öffentliche Recht als Eigentum im Sinne des Art. 14 GG aufzufassen ist. In der Entscheidung vom 30. 4. 1952 [1] wird gesagt, der Schutz könne nicht auf eine vorwiegend durch das öffentliche Recht gewährte Rechtsposition erstreckt werden, der alle den Eigentumsbegriff konstituierenden Merkmale fehlen, und damit also die Forderung aufgestellt, jedesmal zu untersuchen, ob diese Merkmale bei dem in Frage stehenden subjektiven öffentlichen Recht vorliegen. - In dem Urteil vom 1.7. 53 [2] sagt das Bundesverfassungsgericht sogar, daß "Eigentum" im Sinne des Art. 14 GG grundsätzlich vermögenswerte Rechte des öffentlichen Rechtes nicht umfasse und spricht sich ausdrücklich [3] gegen den Beschluß des BGH vom 10. 6. 52 und für die Urteile des DOG [4] und des Bayer. VerfGH [5] aus, die der engeren Auffassung des RG gefolgt sind. Etwas abschwächend sagt es dann im Beschluß vom 21. 7. 55, [6] daß Art. 14 GG weder auf alle subjektiven öffentlichen Rechte noch auch nur auf alle vermögenswerten subjektiven öffentlichen Rechte zu erstrecken sei. Maßgebend sei, daß der Inhaber des subjektiven öffentlichen Rechtes eine Rechtsposition habe, die derjenigen des Eigentümers so nahe komme, daß Art. 14 GG angewendet werden müsse.

Diese differenzierende Methode des BVerfG verdient den Vorzug vor der generalisierenden des BGH. Sie verdient deswegen den Vorzug, weil sie der geschichtlichen Entwicklung der Grundrechte entspricht, nach der zunächst nur privatrechtliche Berechtigungen unter den Eigentumsschutz fallen. Erst infolge der Wandlung des Verhältnisse zwischen Staat und Einzelnem ist heute eine Verstärkung der Eigentumsgarantie erforderlich. Aus dem Verhältnis der Abhängigkeit ist weitgehend eines der Partnerschaft geworden, die Stellung des Einzelnen ist stärker

1) BVerfG E 1, 264, 278/279, Urt. v. 30.4.52
2) BVerfG E 2, 380, 399
3) BVerfG E 2, 380, 401
4) DOG E 1948 - 1951, S.66,73, Urt.v. 5.7.50
5) VGH E II Teil 68 (NF 5), 1,4, Urt.v. 18.1.52 (zit.nach BVerfG E 2, 401)
6) BVerfG E 4, 219, 240 f

geworden. Dieser Entwicklung und dieser Situation entspricht die Auffassung, daß heute solche vermögenswerten subjektiven öffentlichen Rechte wie geschützt werden, die dem Inhaber eine einem privaten Eigentümer ähnliche Rechtsposition verschaffen.[1)]

Die Merkmale, die den Eigentumsbegriff konstituieren, und die bei einem subjektiven öffentlichen Recht vorhanden sein müssen, damit es unter den Schutz des Art. 14 GG fällt, sind - wie Dürig [2)] dargelegt hat - eigenverantwortliche Leistung oder besonderes Opfer. Durch sie muß die öffentlich-rechtliche Berechtigung erworben worden sein, nicht nur durch eine staatliche Gewährung wie z.B. Fürsorgeansprüche.[3)] Dabei sind unter Leistungen sowohl solche ausschließlichen Kapitaleinsatzes als auch solche der persönlichen Arbeit, des Einsatzes von Leben, Gesundheit usw. zu verstehen. [4)]

III. Subsumtion

Bei der Subsumtion unter diese Grundsätze ergibt sich, daß der reine Erstattungsanspruch als "Eigentum" unter den Schutz des Art. 14 GG fällt.[5)] Denn sein Entstehungsgrund ist eigenverantwortliche Leistung des Berechtigten; er entspringt einer Zuvielleistung, einem reinen Kapitaleinsatz. Außerdem hat der Berechtigte eine Stellung inne, die der des privaten Eigentümers ähnelt, da der Anspruch abtretbar, verpfändbar und pfändbar ist (§ 159 AO). -

1) Vgl. Weber in Neumann-Nipp.-Scheuner, Bd. II, S. 354: "In Wahrheit sind nicht nur privatrechtliche Berechtigungen und ist andererseits auch nicht jede öffentliche Berechtigung von Vermögenswert als Eigentum aufzufassen" - die Auffassung wird heute von der Lehre überwiegend - im Anschluß an Weber - vertreten: vgl. Dürig, Festschrift für Apelt, S. 23; Forsthoff, NJW 55, 1249 f; Giese-Schunck, Art. 14 Anm. II 1, S. 38/39; Hamann, Art. 14 Anm. B 1; Huber, Wirtschaftsverwaltungsrecht Bd. II, S. 19; v. Mangoldt-Klein, Art. 14 Anm. III 1 c, S. 426; Ipsen, JZ 53, 663
2) Dürig, Festschrift für Apelt, S. 41 u. 48
3) BVerfG E 2, 380, 402, Urt. v. 1.7.53 mit Anmerkung von Ipsen, JZ 53, 663; BSozG E 5, 40, 43, Urt. v. 19.3.53
4) Dürig aaO, S. 43/44
5) So auch Weber in Neumann-Nipp.-Scheuner, S. 354 unten; Dürig aaO, S. 44

B. Liegt eine Enteignung vor ?

Nachdem wir festgestellt haben, daß der reine Erstattungsanspruch unter den Eigentumsbegriff des Art. 14 GG fällt, wollen wir untersuchen, ob die Tatsache, daß der Anspruch nach ungenutzter Jahresfrist erlischt, etwa eine Enteignung darstellt.[1] [2]

Eine Enteignung liegt nach der heute überwiegend vertretenen modifizierten Einzelakttheorie [3] (Sonderopfertheorie) dann vor, wenn ein staatlicher Eingriff in das Eigentum gegeben ist, "sei es in Gestalt der Entziehung oder Belastung, der die betroffenen Einzelnen oder Gruppen im Vergleich zu anderen ungleich oder besonders trifft und sie zu einem besonderen, den übrigen nicht zugemuteten Opfer für die Allgemeinheit zwingt, und zwar zu einem Opfer, das gerade nicht den Inhalt und die Grenzen der betroffenen Rechtsgattung allgemein und einheitlich festlegt, sondern das aus dem Kreise der Rechtsträger Einzelne oder Gruppen von ihnen unter Verletzung des Gleichheitssatzes besonders trifft."[4]

---

1) In dieser Richtung sind wohl die von Riewald in BRK § 150 Anm. 2a Abs. 4 als möglich angedeuteten Bedenken zu verstehen.

2) Ob überhaupt Geld oder geltwerte Ansprüche enteignet werden können, ist nicht unbestritten. Von der wohl überwiegenden Meinung wird die Frage aber positiv beantwortet. - Vgl. Huber, Wirtschaftsverwaltungsrecht Bd. II, S. 21/22; a.A. Forsthoff, BB 53, 422 links; zweifelnd BVerfG E 2, 380, 402, Urt. v. 1.7.53. - Enteignung ist Korrelat zum Eigentum. Wenn der Erstattungsanspruch also Eigentum ist, dann muß auch der Enteignungsschutz auf ihn Anwendung finden.

3) Die materiellen Enteignungstheorien, Zumutbarkeitstheorie, Schutzwürdigkeitstheorie, Aufopferungstheorie, sind durch die Rechtsprechung des BGH überholt; Weber in Neumann-Nipp.-Scheuner, Bd. II, S. 372

4) BGHZ 6, 270, 278 - 280, Beschluß v. 10.6.52; 8, 256, 263, Urt. v. 22.12.52

Dieses Merkmal jedoch findet sich bei der Regelung des Erlöschens der reinen Erstattungsansprüche nicht. Hier ist nur ganz generell gesagt, daß der Anspruch nach Jahresfrist erlischt, wenn er bis dahin nicht geltend gemacht worden ist. Außerdem werden die Ansprüche nicht unmittelbar durch das Gesetz entzogen, sondern, ob diese Rechtsfolge überhaupt eintritt, hängt von dem Verhalten der Anspruchsbrechtigten ab. Die Ansprüche sind ihnen derart zugewiesen, daß sie während der Dauer der Jahresfrist ausgeübt werden können und erst dann, wenn das nicht geschieht, wenn also ein Berechtigter durch sein Stillschweigen das Vergessensein des Anspruchs oder mangelndes Interesse dokumentiert, läßt das Gesetz den Anspruch untergehen. Es handelt sich demgemäß nicht um eine Enteignung, und es bestehen keine verfassungsrechtlichen Bedenken im Hinblick auf Art. 14 GG. -

c Verfassungsrechtliche Einordnung der Verjährungsanordnung

Bei dem Erlöschen der reinen Erstattungsansprüche handelt es sich um "Verjährung". Daß auch öffentlich-rechtliche Ansprüche verjähren können, wird allgemein anerkannt und für zulässig gehalten [1] und durch das Bestehen vieler gesetzlicher Vorschriften belegt, die öffentlich-rechtliche Rechtsverhältnisse betreffen und ausdrücklich von Verjährung reden.[2] Wie bereits oben gezeigt, gibt es keine typische Wirkung der Verjährung; im öffentlichen Recht läßt sie meistens das Recht untergehen. Sie stellt damit einen selbständigen Endigungsgrund eines Anspruchs dar. [3]

1) Vgl. Maas, Die Verjährung im öffentlichen Rechte S.9; Koschnik, Die Verjährung im Verwaltungsrecht S. 11 ff; Schack, BB 54, 1037 ff; G. Jellinek, System, S. 331 und 343; spez. Riewald in BRK § 150 Anm. 2a Abs.4
2) Siehe insbes. §§ 143 ff AO; weitere Beispiele bei Maas aaO, S. 34 ff
3) Vgl. Jellinek aaO, S. 343

Wie wir festgestellt haben, ist der reine Erstattungsanspruch Eigentum im Sinne des Art. 14 GG. Da die Verjährung den Anspruch untergehen laßt, stellt ihre Anordnung einen Eingriff in das Eigentum dar, einen Eingriff, der aber nicht Enteignung ist. - Die Verjährung kann man als ein dem privaten und dem öffentlichen Rechte gemeinsames Rechtsinstitut bezeichnen.[1] Ihre Anordnung durch den Gesetzgeber im Einzelfall stellt die Anwendung eines allgemeinen Rechtsgedankens dar, der alle Gebiete der Rechtsordnung beherrscht, des Gedankens nämlich, daß ein durch längere Zeit hindurch bestehender Zustand einen gewissen Schutz erhalten soll.[2] Wird nun ein Anspruch, der Eigentum im Sinne des Art. 14 GG ist, an dieses Rechtsinstitut geknüpft, so wird man diese Maßnahme als Eigentumsinhaltsbestimmung klasifizieren müssen. Die Verjährbarkeit gehört zum Wesen (zumindest) vermögensrechtlicher Ansprüche.[3] Und durch Art. 14 Abs. 1 Satz 2 GG ist der Gesetzgeber ermächtigt, den Inhalt des Eigentums zu bestimmen, d.h., in allgemeinverbindlicher Weise eine inhaltliche Gestaltung vermögenswerter Rechte vorzunehmen, die der betroffenen Gattung von Rechten allgemein eigentümlich sein soll und dem Wesen des betreffenden Rechts nach eigentümlich sein kann.[4][5] Der Anspruch wird dem Berechtigten in der Art zugewiesen, daß er innerhalb bestimmter Frist ausgeübt werden muß. Im Interesse des Rechtsfriedens und der Rechtssicherheit wird dem Berechtigten eine

---

1) Fleiner, Institutionen, S. 58 mit weiteren Nachweisen in Anm. 32; Maas, Die Verjährung im öffentlichen Rechte, S.9; Koschnik, Die Verjährung im Verwaltungsrecht, S. 13; Schack, BB 54, 1037 ff, 1040

2) So Schack aaO, S.1040

3) Vgl. Maas aaO, S.14; Schack aaO, S. 1037 mit weiteren Nachweisen in Anm.3

4) BGHZ 6, 270, 279, Beschluß v. 10.6.52; vgl. auch Weber in Neumann-Nipp.-Scheuner, Bd. II, S. 347; Eigentumsbindung ist eine "generelle Festlegung der vermögensrechtlichen Herrschafts- und Aktionsmöglichkeiten des Einzelnen".

5) Huber, Wirtschaftsverwaltungsrecht Bd. II, S. 21/22 ordnet z.B. die Anordnung eines Moratoriums als Inhaltsbestimmung ein. Dort bedeutet das in bezug auf einen Anspruch: es kann auf Zeit nicht gefordert werden; Verjährung bedeutet: es kann nur bestimmte Zeit gefordert werden.

Verpflichtung in bezug auf den Anspruch auferlegt, deren Nichterfüllung dessen Verlust bedeutet.

Die Anordnung der Verjährung bei den reinen Erstattungsansprüchen stellt also keinen Einbruch in die geschützte Eigentumssphäre dar. Denn der Anspruch gibt von vornherein gar nicht mehr her, als ihm an Inhalt in den steuerrechtlichen Vorschriften zuerkannt worden ist. [1]

1) Vgl. Weber in Neumann-Nipp.-Scheuner Bd. II, S. 347/348

SECHSTER ABSCHNITT

Bemessung und Ausgestaltung der Fristen - Überlegungen de lege ferenda

A. Bei der Bemessung der Frist maßgebende Gesichtspunkte

Die Fristen dem betreffenden Anspruch entsprechend zu bemessen, ist Aufgabe des Gesetzgebers; der Natur des einzelnen Anspruches müssen dabei Anhaltspunkte für die erforderliche Dauer der Frist entnommen werden.[1] Seine Häufigkeit und seine Bedeutung für die Beteiligten zum Beispiel sind dabei zu beachtende Gesichtspunkte.[1] Aber auch Erwägungen rechts- und wirtschaftspolitischer Art können für den Gesetzgeber mitbestimmend für die Bemessung der Frist sein, [2] ebenso Zweckmäßigkeits- und Praktikabilitätserwägungen. Ein gewisses Maß an Willkür wird sich aber doch bei der Fristbemessung nicht vermeiden lassen.

B. Bemessung der Fristen für Freistellungs- und Erstattungsansprüche und Vergütungsansprüche

Die Ausschlußfristen zur Geltendmachung von Freistellungs- und Erstattungsansprüchen und Vergütungsansprüchen betragen, soweit in Einzelsteuergesetzen nichts anderes bestimmt ist, ein Jahr. Wie bereits oben dargelegt,[3] dient die Ausschlußfrist der möglichst schnellen Klärung der Rechtslage. Sie soll dafür sorgen, daß der Berechtigte durch Geltendmachung des Anspruchs die ihn perfektionierenden Feststellungen herbeiführt. - Dieser Aufgabe kann nur eine verhältnismäßig kurze Frist gerecht werden. Die Jahresfristen entsprechen hier voll ihrer Aufgabe.

1) Maas, Die Verjährung im öffentlichen Rechte, S. 19
2) Staudinger-Coing, Vorbem. 2 vor § 194
3) Siehe Seite 69

C. Bemessung der Frist für reine Erstattungsansprüche

I. Kritik der jetzigen Regelung

Hinsichtlich der Bemessung der "Verjährungsfrist" für die reinen Erstattungsansprüche tauchen jedoch Bedenken auf. Bei ihrer Ausgestaltung wird der Gesetzgeber die besondere Eigenart des Steuerrechts berücksichtigt haben und das staatliche Interessen an der Übersichtlichkeit des Steuerverhältnisses.

So große Beachtung gerade der letztere Gesichtspunkt auch verdient, wird man doch sagen müssen, daß die Frist von nur einem Jahr in bezug auf die Bedeutung des Anspruch für den Gläubiger und mit Rücksicht auf die Tatsache, daß der Anspruch sich aus den getroffenen Feststellungen eindeutig ergibt und dem Finanzamt auch bekannt ist oder doch bekannt sein muß, außerordentlich kurz ist,[1] und daß hier die Interessen des Staates als Schuldner zu Unrecht höher bewertet worden sind als die der Gläubiger.[2] Weder die für die Einführung der Verjährung maßgebenden Gründe (Schutz des Schuldners vor Beweisschwierigkeiten, Rechtsfrieden) noch die bei ihrer Ausgestaltung mitwirkenden (Übersichtlichkeit des Steuerverhältnisses)[3] dürften eine so kurze Frist rechtfertigen.

II. Änderungsvorschlag

Es würde sich empfehlen, de lege ferenda eine längere Verjährungsfrist einzuführen. Angemessen dürfte wohl eine Frist von drei Jahren sein, die Frist also, die in § 129 AO 1919 bestimmt war, die aber nicht für alle reinen Erstattungsansprüche und auch nicht nur für diese

1) So auch Riewald in BRK 150 Anm. 2a Abs.4

2) Vgl. aber auch die bei Blunschy zitierten Erstattungsvorschriften aus dem schweizerischen Recht, in denen die Ansprüche ebenfalls an Einjahresfristen geknüpft sind; - Der Rückerstattungsanspruch, S. 24 - 41

3) Vgl. zu dieser Differenzierung Maas, Die Verjährung im öffentlichen Rechte, S. 18

galt (es fielen auch Freistellungs- und Erstattungsansprüche darunter). Dabei sollte man die Frist dann auch als Verjährungsfrist bezeichnen und sie entsprechend ausgestalten.

Allerdings entspräche es wohl nicht dem Wesen des öffentlichten Rechts, aus der Verjährung dem Staat (wie im Privatrecht) lediglich ein Leistungsverweigerungsrecht erwachsen zu lassen, eine Regelung also, die eine Erfüllung des Anspruchs noch nach seiner Verjährung zuließe. [1] [2] Denn wenn die Ansprüche durch Verjährung erlöschen, ist die Beachtung des Gleichheitssatzes in größerem Maße gewährleistet als wenn sich die Finanzbehörde nur auf Verjährung - nach Ermessen - berufen könnte.

---

1) So auch Meier-Braneke, AöR n.F. Bd. 11, 253, jedoch mit abweichender Begründung.

2) Diese Lösung scheint aber Riewald in BRK § 150 Anm. 2a Abs. 4 zu befürworten, wenn er sagt: "Das Erlöschen durch Fristablauf sollte bei den reinen Erstattungsansprüchen nach den bewährten Grundsätzen der Verjährung geregelt werden. Aber auch schon jetzt sollte man in Anlehnung an § 156 AO anerkennen, daß ein durch Fristablauf erloschener reiner Erstattungsanspruch von der Behörde wie ein verjährter Anspruch erfüllt werden darf, wenn auch nicht muß".

Lebenslauf

Am 23. November 1937 wurde ich als Sohn des Architekten Heinrich Walbaum und dessen Ehefrau Susanne, geb. Kretzschmar, in Hildesheim geboren. Ich besitze die deutsche Staatsangehörigkeit.

Von 1944 bis 1948 besuchte ich die Grundschule in Mittelrode, Krs. Springe, und Hildesheim, anschließend die Oberschule in Hildesheim. 1957 bestand ich die Reifeprüfung.

Vom Sommersemester 1957 an studierte ich Rechtswissenschaft, zunächst bis zum Wintersemester 1958/59 in Göttingen, dann für die Dauer eines Semesters in Freiburg/Brsg. und anschließend wieder in Göttingen.

Am 28.4.1962 bestand ich die erste juristische Staatsprüfung vor dem Oberlandesgericht in Celle. Ein Jahr lang widmete ich mich ausschließlich der vorliegenden Dissertation. Am 2.5.1963 wurde ich zum Referendar ernannt und bin seither im Bezirk des Oberlandesgerichts Celle im Vorbereitungsdienst.